

Byla C-72/09

Établissements Rimbaud SA

prieš

Directeur général des impôts

ir

Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence

(Cour de cassation (Prancūzija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Tiesioginiai mokesčiai – Laisvas kapitalo judėjimas – Trečiojoje valstybėje, Europos ekonominės erdvės narėje, steigti juridiniai asmenys – Nekilnojamojo turto valstybėje narėje turėjimas – Mokestis, skaičiuojamas nuo šio nekilnojamojo turto komercinės vertės – Atsisakymas atleisti nuo mokesčio – Kova su sukaviavimu mokesčių srityje – Vertinimas atsižvelgiant į EEE susitarimą“

Sprendimo santrauka

1. *Tarptautiniai susitarimai – Europos ekonominės erdvės susitarimas – Laisvas kapitalo judėjimas – Teisinė galia, sutampanti su Bendrijos teisės nuostata teisine galia*

(SESV 63 straipsnis, EEE susitarimo 40 straipsnis ir XII priedas)

2. *Tarptautiniai susitarimai – Europos ekonominės erdvės susitarimas – Laisvas kapitalo judėjimas – Apribojimai – Mokesčių teisės aktai – Mokestis, skaičiuojamas nuo juridinių asmenų turimo nekilnojamojo turto komercinės vertės*

(EEE susitarimo 40 straipsnis)

1. Viena pagrindinių Europos ekonominės erdvės (EEE) susitarimo užduočių yra kiek įmanoma visapusiškai užtikrinti laisvą prekių, asmenų, paslaugų ir kapitalo judėjimą visoje EEE, kad Sąjungos teritorijoje sukurtą bendrąją rinką būtų išplėsta į Europos laisvosios prekybos asociacijos (ELPA) valstybes. Šiuo tikslu keliomis minėto susitarimo nuostatomis siekiama užtikrinti kuo vienodesnę jo aiškinimą visoje EEE. Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas turi prižinti, kad EEE susitarimo nuostatos, iš esmės identiškos ESV sutarties nuostatomis, būtų vienodai aiškinamos valstybėse narėse.

Iš EEE susitarimo 40 straipsnio nuostatų matyti, kad kapitalo judėjimo apribojimus ir diskriminaciją draudžiančios taisyklės, kiek tai susiję su santykiais tarp valstybių EEE susitarimo šalių, ar jos būtų Sąjungos, ar ELPA narės, yra identiškos taisyklėms, kurios nustatytos ES teisėje santykiams tarp valstybių narių.

Iš to išplaukia, kad nors laisvo kapitalo judėjimo tarp EEE susitarimo šalimis esančių valstybių nacionalinių subjektų apribojimai turi būti vertinami minėto susitarimo 40 straipsnio ir XII priedo atžvilgiu, šios nuostatos turi būti paaiškintos teisinių galių kaip ir SESV 63 straipsnio nuostatos.

(žr. 20–22 punktus)

2. Europos ekonominės erdvės (EEE) susitarimo 40 straipsnis nedraudžia nacionalinio reglamentavimo, pagal kurį Europos Sąjungos valstybėje narėje pagrindinė buveinė turintis bendrovės yra atleidžiamos nuo mokesčio, skaičiuojamo nuo šioje valstybėje narėje turimo nekilnojamojo turto komercinės vertės, o trečiojoje valstybėje, EEE narėje, pagrindinė buveinė turintis bendrovės numatytas minėtas atleidimas nuo mokesčio su sąlyga, kad tarp minėtų valstybės narės ir šios trečiosios valstybės būtų sudaryta sutartis dėl administracinės pagalbos kovoje su sukaviu ir mokesčių vengimu, arba su sąlyga, kad taikant sutartį, kurioje numatyta nediskriminavimo dėl pilietybės sąlyga, šie juridiniai asmenys nebūtų daugiau apmokestinami nei šios ES valstybės narės teritorijoje įsteigtos bendrovės.

Iš tikrųjų, nors toks reglamentavimas riboja juridinių asmenų teisę į laisvą kapitalo judėjimą, o tai iš principo draudžia ir EEE susitarimo 40 straipsnis, ir SESV 63 straipsnis, pateisinimas, grindžiamas kova su sukaviu mokesčių srityje, ir būtų užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumui yra vertinami skirtingai, nes tarp valstybių narių kompetentingų institucijų ir trečiosios valstybės kompetentingų institucijų nėra bendradarbiavimo sistemos, nustatytos Direktyvoje 77/799 dėl valstybių narių kompetentingų institucijų savitarpio pagalbos tiesioginiams ir netiesioginiams mokesčių srityje, jei ši trečioji valstybė neprisiima jokių savitarpio pagalbos pareigojimų. Tokiomis aplinkybėmis valstybė narė iš principo gali atsisakyti suteikti tokį lengvatą, jeigu dėl to, kad ši trečioji valstybė neturi sutartinės pareigos pateikti informaciją, neįmanoma šios informacijos iš jos gauti.

(žr. 29, 41, 44 ir 52 punktus bei rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija)

SPRENDIMAS

2010 m. spalio 28 d. (*)

„Tiesioginiai mokesčiai – Laisvas kapitalo judėjimas – Trečiojoje valstybėje, Europos ekonominės erdvės narėje, įsteigti juridiniai asmenys – Nekilnojamojo turto valstybėje narėje turėjimas – Mokestis, skaičiuojamas nuo šio nekilnojamojo turto komercinės vertės – Atsisakymas atleisti nuo mokesčio – Kova su sukaviu mokesčių srityje – Vertinimas atsižvelgiant į EEE susitarimą“

Byloje C-72/09

dėl *Cour de cassation* (France) 2009 m. vasario 10 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2009 m. vasario 18 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Établissements Rimbaud SA

prieš

Directeur général des impôts,

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

TEISINGUMO TEISMAS (treioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai E. Juhász, G. Arestis (pranešėjas), T. von Danwitz ir D. Šváby,

generalinis advokatas N. Jääskinen,

posėdžio sekretorius N. Nanchev, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2010 m. vasario 3 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Établissements Rimbaud SA*, atstovaujamos advokato J.-P. Chevallier,
- Prancūzijos vyriausybė, atstovaujamos G. de Bergues ir J.-S. Pilczer,
- Vokietijos vyriausybė, atstovaujamos M. Lumma ir C. Blaschke,
- Estijos vyriausybė, atstovaujamos L. Uibo,
- Graikijos vyriausybė, atstovaujamos S. Spyropoulos, Z. Chatzipavlou ir M. Tassopoulou,
- Ispanijos vyriausybė, atstovaujamos M. Muñoz Pérez,
- Italijos vyriausybė, atstovaujamos I. Bruni, padedamos *avvocato dello Stato* P. Gentili,
- Nyderlandų vyriausybė, atstovaujamos C. M. Wissels ir M. de Mol,
- Švedijos vyriausybė, atstovaujamos A. Falk ir A. Engman,
- Jungtinės Karalystės vyriausybė, atstovaujamos I. Rao ir I. Hutton,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir J.-P. Keppenne,
- ELPA priežiūros institucijos, atstovaujamos L. Armati ir I. Hauger bei B. Alterskjær ir X. Lewis,
- Lichtenšteino Kunigaikštystė, atstovaujamos S. Monauni-Tömördy,

susipažinęs su 2010 m. balandžio 29 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo (OL L 1, 1994, p. 3, toliau – EEE susitarimas) 40 straipsnio išaiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant ginčą tarp bendrovės *Établissements Rimbaud SA* (toliau – *Rimbaud*) ir *directeur général des impôts* (Generalinis mokesčių direktorius) bei *directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence* (Provanso Ekso mokesčių inspekcijos

direktorius) (toliau – Prancūzijos mokesčių administratorius) dėl minėtų bendrovės apmokestinimo mokesčių, skaičiuojamu nuo juridinių asmenų Prancūzijoje turimo nekilnojamojo turto komercinės vertės (toliau – ginijamas mokestis).

Teisinis pagrindas

EEE susitarimas

3 EEE susitarimo 40 straipsnyje nustatyta:

„Pagal šio Susitarimo nuostatas Susitariančiosios Šalys tarpusavyje netaiko jokių kapitalo, priklausančio EB valstybėse narėse ar [Europos laisvosios prekybos asociacijos (ELPA)] valstybėse reziduojantiems asmenims, judėjimo apribojimų, taip pat nediskriminuoja dėl šalies pilietybės ar rezidavimo vietos arba dėl vietos, kurioje kapitalas yra investuotas. Šiam straipsniui įgyvendinti reikalingos nuostatos pateikiamos XII priede.“

4 EEE susitarimo XII priede „Laisvas kapitalo judėjimas“ daroma nuoroda į 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyvą 88/36/EEB dėl Sutarties 67 straipsnio [šis straipsnis panaikintas Amsterdamo sutartimi] įgyvendinimo (OL 178, p. 5; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 10 sk., 1 t., p. 10). Pagal minėtų direktyvos 1 straipsnio 1 dalį kapitalo judėjimui skirstomi pagal šios direktyvos I priede pateiktą nomenklatūrą.

Nacionalinės teisės aktai

5 Prancūzijos Bendrojo mokesčių kodekso (*code général des impôts*) (toliau – CGI) 990 D ir paskesniais straipsniais Prancūzijos teisės aktų leidėjas nustatė priemones kovai su mokesčių vengimu.

6 CGI 990 D straipsnyje numatyta:

„Juridiniai asmenys, kurie tiesiogiai ar per tarpininką turi nuosavybės teisę vieną ar kelis nekilnojamojo turto objektus Prancūzijoje arba turi daiktines (*in rem*) teises į tokį turtą, turi mokėti metinį 3 % šio nekilnojamojo turto daiktų ar teisių komercinės vertės mokestį.

Turintys nekilnojamojo turto ar teises į jį Prancūzijoje per tarpininką laikomi visi juridiniai asmenys, kurie bet kokia forma ir dalimi dalyvauja kapitale juridinio asmens – tokio turto ar teisių savininko arba dalyvaujančio trečiojo juridinio asmens, kuris pats yra turto ar teisių savininkas arba tarpininkas dalyvavimo kapitale grandinėje. Ši nuostata taikoma neatsižvelgiant į tarpininkais esančių juridinių asmenų skaičių.“

7 CGI 990 E straipsnyje nustatyta:

„990 D straipsnyje numatytas mokestis netaikomas:

1. Juridiniams asmenims, kurių Prancūzijoje esantis nekilnojamasis turtas pagal 990 D straipsnį sudaro mažiau kaip 50 % viso jų turto, esančio Prancūzijoje. Taikant šią nuostatą nekilnojamojo turto neįskaičiuojamas turtas, kurį 990 D straipsnyje numatyti juridiniai asmenys ar tarpininkai priskiria savo profesinei veiklai, kuri nėra susijusi su nekilnojamuoju turtu;

2. Juridiniams asmenims, turintiems buveinės šalyje ar teritorijoje, sudariusioje su Prancūzija susitarimą dėl administracinės pagalbos kovoje su sukaviavimu ir vengimu mokėti mokesčius, kurie kiekvienais metais ne vėliau kaip iki gegužės 15 d. 990 F straipsnyje nurodytu sąskymu nustatytoje vietoje deklaruoja apie sausio 1 d. jų turto nekilnojamojo turto buvimo vietą, pateikia jo aprašymą, nurodo vertę, taip pat tą dieną buvusį jų dalyvių tapatybę bei dalyvių adresus ir

kiekvieno iš jų turėtų akcijų skaičių.

3. Juridiniams asmenims, kurių faktinė administracijos buveinė yra Prancūzijoje, arba kitiems juridiniams asmenims, kuriems pagal sutartį negali būti taikoma didesnė mokesčių našta, jeigu jie kiekvienais metais praneša mokesčių administratoriui arba įsipareigoja, jam pareikalavus, pranešti ir praneša apie sausio 1 d. turto nekilnojamojo turto buvimo vietą, pateikdami jo aprašymą, nurodydami akcininkų, partnerių ar kitų dalyvių tapatybę bei jų adresus, taip pat kiekvieno iš jų turėtų akcijų skaičių, kapitalo dalis ar kitas teises bei pateikdami rodymą apie jų rezidavimo vietą mokesčių tikslais. Įsipareigojimas įsigalioja nuo datos, kai juridinis asmuo įsigyja 990 D straipsnyje nurodytą turtą, teisę nekilnojamąjį turtą ar kapitalo dalis, arba 1993 m. sausio 1 d. jau turėjant turtui, teisėms ir kapitalo dalims vėliausiai nuo 1993 m. gegužės 15 dienos <...>“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

8 *Rimbaud*, kurios pagrindinė buveinė yra Lichtenšteine, turi nekilnojamojo turto Prancūzijoje. Dėl to ji iš esmės yra apmokestinama ginjamu mokesčiu.

9 Prancūzijos mokesčių administratorius pradėjo ginjamą mokesčio išieškojimą iš *Rimbaud* pirmiausia už 1988–1997 m., o vėliau – už 1998–2000 metus.

10 Kadangi visi *Rimbaud* skundai buvo atmesti, ši bendrovė pareiškė ieškinį ir apeliacinį skundą Prancūzijos mokesčių administratoriui. 2005 m. rugsėjo 20 d. *Cour d'appel d'Aix-en-Provence* (Provanso Ekso apeliacinis teismas) priėmė nepalankų sprendimą, *Rimbaud* pateiktą kasacinį skundą *Cour de cassation* (Kasacinis teismas).

11 Tokiomis aplinkybėmis *Cour de cassation* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar [EEE] susitarimo 40 straipsniu draudžiamas toks reglamentavimas, kaip antai šiuo metu galiojantys [CGI] 990 D ir paskesni straipsniai, pagal kuriuos Prancūzijoje buveinė turintis bendrovės yra atleidžiamos nuo 3 % mokesčio, skaičiuojamo nuo Prancūzijoje turimo nekilnojamojo turto komercinės vertės, o [EEE] šalyje, nepriklausančioje Europos Sąjungai, buveinė turintys bendrovės numatytas minėtas atleidimas nuo mokesčio su sąlyga, kad tarp Prancūzijos [Respublikos] ir šios valstybės būtų sudaryta sutartis dėl administracinės pagalbos kovoje su sukčiavimu ir mokesčių vengimu, arba su sąlyga, kad taikant sutartį, kurioje numatyta nediskriminavimo pilietybės pagrindu sąlyga, šie juridiniai asmenys nebūtų daugiau apmokestinami nei Prancūzijoje įsteigtos bendrovės?“

Dėl prejudicinio klausimo

12 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori išsiaiškinti, ar EEE susitarimo 40 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jis draudžia nacionalinį reglamentavimą, kaip antai aptariamą pagrindinėje byloje, pagal kurį valstybėje narėje pagrindinė buveinė turintis bendrovės yra atleidžiamos nuo ginjamo mokesčio, o trečiojoje valstybėje, Europos ekonominės erdvės šalyje, pagrindinė buveinė turintis bendrovės numatytas minėtas atleidimas nuo mokesčio su sąlyga, kad tarp minėtos valstybės narės ir šios trečiosios valstybės būtų sudaryta sutartis dėl administracinės pagalbos kovoje su sukčiavimu ir mokesčių vengimu, arba su sąlyga, kad taikant sutartį, kurioje numatyta nediskriminavimo pilietybės pagrindu išlyga, šie juridiniai asmenys nebūtų daugiau apmokestinami nei valstybėje narėje įsteigtos bendrovės.

13 Pirmiausia reikia pažymėti, kad EEE susitarimo 40 straipsnis Lichtenšteine įsigaliojo 1995

m. gegužės 1 d. EEE Tarybos 1995 m. kovo 10 d. sprendimu Nr. 1/95 dėl Europos ekonominės erdvės susitarimo įsigaliojimo Lichtenšteino Kunigaikštystėje (OL L 86, p. 58; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 11 sk., 21 t., p. 574). Todėl šio straipsnio išaiškinimas neturi reikšmės iki minėtos datos susiklosčiusioms faktinėms aplinkybėms, kuriomis remiantis buvo renkamas ginčijamas mokestis.

14 Be to, reikia pažymėti, kad pagrindinėje byloje aptariamas nacionalinis reglamentavimas jau buvo nagrinėjamas 2007 m. spalio 11 d. Teisingumo Teismo sprendime *ELISA* (C-451/05, Rink. p. I-8251), vertinant jį 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvos 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų savitarpio pagalbos tiesioginių ir netiesioginių mokesčių srityje (OL L 336, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 63), iš dalies pakeistos 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva 92/12/EEB (OL L 76, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 179, toliau – Direktyva 77/799), ir SESV 63 straipsnio atžvilgiu.

15 Pagrindinėje byloje *Rimbaud* iš principo turi mokėti ginčijamą mokestį pagal CGI 990 D straipsnį, nes ji turi nekilnojamojo turto Prancūzijoje.

16 Dėl aptariamo kapitalo judėjimo kategorijos reikia pažymėti, kad EEE susitarimo 40 straipsnyje numatyta, jog šiam straipsniui įgyvendinti reikalingos nuostatos pateikiamos minėto susitarimo XII priede. Šiame XII priede nurodoma, kad EEE taikoma Direktyva 88/361 ir jos I priedas.

17 Pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką kapitalo judėjimas apima sandorius, pagal kuriuos ne rezidentai investuoja į nekilnojamąjį turtą valstybės narės teritorijoje, kaip tai matyti iš kapitalo judėjimo nomenklatūros, esančios Direktyvos 88/361 I priede, nes ši nomenklatūra išsaugo savo buvusią nominalinę reikšmę siekiant apibrėžti kapitalo judėjimo srovę (šiuo klausimu žr. 1999 m. kovo 16 d. Sprendimo *Trummer ir Mayer*, C-222/97, Rink. p. I-1661, 21 punktą; 2001 m. sausio 11 d. Sprendimo *Stefan*, C-464/98, Rink. p. I-173, 5 punktą; 2002 m. kovo 5 d. Sprendimo *Reisch ir kt.*, C-515/99, C-519/99–C-524/99 ir C-526/99–C-540/99, Rink. p. I-2157, 30 punktą ir 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, Rink. p. I-8203, 22 punktą).

18 Neginytina, kad *Rimbaud* investavo į nekilnojamąjį turtą Prancūzijoje. Tokia tarptautinė investicija yra kapitalo judėjimas minėtos nomenklatūros prasme (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *ELISA* 60 punktą).

19 Todėl EEE susitarimo 40 straipsnio ir XII priedo nuostatos turi būti taikomos ginčams, susijusiems, kaip pagrindinėje byloje, su sandoriais tarp valstybių, šio susitarimo šalių, nacionalinių subjektų. Pagal nusistovėjusį teismo praktiką Teisingumo Teismas, gavęs valstybės narės teismo prašymą priimti prejudicinį sprendimą, gali aiškinti šio susitarimo, kuris yra [Europos] Sąjungos teisinės sistemos dalis, galiojimo valstybėje narėje (žr. 1999 m. birželio 15 d. Sprendimo *Andersson ir Wåkerås Andersson*, C-321/97, Rink. p. I-3551, 26–31 punktus; 2003 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Salzmann*, C-300/01, Rink. p. I-4899, 65 punktą bei 2003 m. rugsėjo 23 d. Sprendimo *Ospelt ir Schlössle Weissenberg*, C-452/01, Rink. p. I-9743, 27 punktą).

20 Viena pagrindinė EEE susitarimo užduotis yra kiek įmanoma visapusiškai užtikrinti laisvą prekių, asmenų, paslaugų ir kapitalo judėjimą visoje EEE, kad [Europos] Sąjungos teritorijoje sukurta bendroji rinka būtų išplėsta į ELPA valstybes. Šiuo tikslu keliomis minėto susitarimo nuostatomis siekiama užtikrinti kuo vienodesnę jo aiškinimą visoje EEE (žr. 1992 m. balandžio 10 d. Nuomonę 1/92, Rink. p. I-2821). Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas turi prižinti, kad EEE susitarimo nuostatos, iš esmės identiškos Sutarties dėl ES veikimo nuostatoms, būtų vienodai aiškinamos valstybėse narėse (minėto Sprendimo *Ospelt ir Schlössle Weissenberg* 29 punktą).

21 Iš EEE susitarimo 40 straipsnio nuostat? matyti, kad kapitalo jud?jimo apribojimus ir diskriminacij? draudžian?ios taisykl?s, kiek tai susij? su santykiais tarp valstybi? EEE susitarimo šali?, ar jos b?t? S?jungos, ar ELPA nar?s, yra identiškios taisykl?ms, kurios nustatytos ES teis?je santykiams tarp valstybi? nari? (žr. min?to Sprendimo *Ospelt ir Schlössle Weissenberg* 28 punkt?).

22 Iš to išplaukia, kad nors laisvo kapitalo jud?jimo tarp EEE susitarimo šalimis esan?i? valstybi? nacionalini? subjekt? apribojimai turi b?ti vertinami min?to susitarimo 40 straipsnio ir XII priedo atžvilgiu, šios nuostatos turi toki? pa?i? teisin? gali? kaip ir SESV 63 straipsnio nuostatos (žr. 2009 m. birželio 11 d. Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus*, C?521/07, Rink. p. I?4873, 33 punkt?).

23 Reikia priminti, kad, remiantis nusistov?jusia Teisingumo Teismo praktika, nors tiesioginiai mokes?iai priklauso valstybi? nari? kompetencijai, šis vis d?lto tur?t? j? ?gyvendinti laikydamosi ES teis?s (žr., be kita ko, 2004 m. rugs?jo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C?319/02, Rink. p. I?7477, 19 punkt?; 2007 m. kovo 6 d. Sprendimo *Meilicke ir kt.*, C?292/04, Rink. p. I?1835, 19 punkt?; 2007 m. geguž?s 24 d. Sprendimo *Holböck*, C?157/05, Rink. p. I?4051, 21 punkt? ir min?to Sprendimo *ELISA* 68 punkt?). Be to, ši kompetencija neleidžia joms taikyti priemoni?, kurios prieštaraut? jud?jimo laisv?ms, užtikrinamoms panašiomis EEE susitarimo nuostatomis.

D?l kapitalo jud?jimo ribojimo buvimo

24 D?l klausimo, ar nacionalinis reglamentavimas, kaip antai nagrin?jamas pagrindin?je byloje, riboja kapitalo jud?jim?, byloje, kurioje buvo priimtas min?tas Sprendimas *ELISA*, jau buvo nuspr?sta, kad aptariamasis reglamentavimas riboja laisvo kapitalo jud?jim?, o tai draudžiama pagal SESV 63 straipsn?.

25 Buvo nuspr?sta, kad juridiniam asmeniui, neturin?iam administracijos buvein?s Pranc?zijoje ir norin?iam pasinaudoti atleidimu nuo skundžiamo mokes?io pagal CGI 990 E straipsnio 2 ir 3 punktus, skirtingai nei kitiems apmokestinamiesiems asmenims, yra taikoma papildoma s?lyga, b?tent susijusi su sutarties tarp Pranc?zijos Respublikos ir atitinkamos valstyb?s egzistavimu. Nesant tokios sutarties juridinis asmuo, neturintis administracijos buvein?s Pranc?zijoje, negali s?kmingai prašyti atleisti nuo gin?ijamo mokes?io pagal CGI 990 D straipsn? ir 990 E straipsnio 2 ir 3 punktus. Ta?iau atsižvelgiant ? tai, kad tik pa?ios atitinkamos valstyb?s gali nuspr?sti sudaryti sutart?, s?lyga, susijusi su administracin?s pagalbos sutarties egzistavimu, gali *de facto* šiai juridini? asmen? r?šiai lemti nuolatin? neatleidim? nuo skundžiamo mokes?io (žr. min?to Sprendimo *ELISA* 75–77 punktus).

26 Pagrindin?je byloje atitinkamoje tre?iojoje valstyb?je ?steigt? bendrovi? atleidimas nuo gin?ijamo mokes?io, numatytas CGI 990 e straipsnio nuostatose, yra siejamas su administracin?s pagalbos sutarties tarp Pranc?zijos Respublikos ir Lichtenšteino Kunigaikštyst?s sudarymu.

27 Ta?iau, kalbant apie CGI 990 E straipsnio 2 punkte numatyt? atleidim? nuo mokes?io, tarp ši? dviej? valstybi? nebuvo pasirašyta jokia administracin?s pagalbos kovoiant su suk?iavimu ir vengimu mok?ti mokes?ius sutartis. Be to, kalbant apie CGI 990 E straipsnio 3 punkte numatyt? atleidim? nuo mokes?io, reikia pažym?ti, kad iki šiol Pranc?zijos Respublika ir Lichtenšteino Kunigaikštyst? n?ra pasirašiusios sutarties, pagal kuri? atitinkami juridiniai asmenys netur?t? b?ti apmokestinami daugiau nei Pranc?zijoje pagrindin? buvein? turintys juridiniai asmenys.

28 Iš to matyti, kad pagrindin?je byloje aptariamose nacionalin?se nuostatose numatyti reikalavimai, kad b?t? galima pasinaudoti atleidimu nuo gin?ijamo mokes?io, automatiškai neleidžia bendrov?ms ne rezident?ms, ?steigtoms Lichtenšteine, pasinaudoti šiuo atleidimu, o ši?

bendrovi? investavim? ? nekilnojam?j? turt? Pranc?zijoje daro mažiau patraukl?.

29 Tod?l tokiu atveju, kaip antai nagrin?jamas pagrindin?je byloje, min?tas reglamentavimas riboja juridini? asmen? teis? ? laisv? kapitalo jud?jim?, o tai iš principo draudžia ir EEE susitarimo 40 straipsnis, ir SESV 63 straipsnis.

30 Pranc?zijos vyriausyb?s teigimu, gin?ijamo mokes?io tikslas yra atgrasyti apmokestinamuosius asmenis, apmokestinamus šiuo mokes?iu, nuo vengimo mok?ti j? kuriant bendroves, kurios tampa Pranc?zijoje esan?io nekilnojamojo turto savinink?mis, valstyb?se, su kuriomis Pranc?zijos Respublika n?ra sudariusi sutarties, kurioje b?t? nustatyta administracin?s pagalbos kovoiant su suk?iavimu ir vengimu mok?ti mokes?ius s?lyga. Pagrindinis atleidimo nuo mokes?io kriterijus yra užtikrinimas, kad Pranc?zijos mokes?i? administratorius gali tiesiogiai prašyti kit? šali? mokes?i? administratoriaus visos informacijos, reikalingos patikrinti Pranc?zijoje esan?io nekilnojamojo turto nuosavyb?s ar kitas daiktines (*in rem*) teises turin?i? bendrovi? pagal CGI 990 E straipsn? pateiktas deklaracijas ir deklaracijas, kurias pateikia Pranc?zijoje mokes?i? tikslais reziduojantys fiziniai asmenys apie savo nekilnojam?j? turt?, kuriam taikomas mokestis.

31 Pranc?zijos vyriausyb? paaiškina, kad, skirtingai nuo ES teis?je nustatyt? savitarpio pagalbos prievoli?, valstyb?s, EEE nar?s, nepriklausan?ios Europos S?jungai, neprivalo perkelti Direktyvos 77/799. Tod?l nesant sutarties, kurioje b?t? nustatyta administracin?s pagalbos s?lyga, arba sutarties, kurioje b?t? nediskriminavimo mokes?i? srityje s?lyga, Pranc?zijos mokes?ius administruojan?ios institucijos negali tiesiogiai Lichtenšteino Kunigaikštyst?s mokes?ius administruojan?i? institucij? prašyti visos reikiamos informacijos.

32 Taigi reikia išsiaiškinti, ar aptariamas ribojimas yra pateisinamas kovos su suk?iavimu mokes?i? srityje bendruoju interesu ir b?tinybe užtikrinti mokes?i? kontrol?s veiksmingum?.

D?l pateisinimo, pagr?sto kova su suk?iavimu mokes?i? srityje ir b?tinybe užtikrinti mokes?i? kontrol?s veiksmingum?

33 Kalbant apie pateisinim?, grindžiam? kova su suk?iavimu mokes?i? srityje ir b?tinybe užtikrinti mokes?i? kontrol?s veiksmingum?, reikia priminti, kad laisvo kapitalo jud?jimo apribojimas gali b?ti leidžiamas šiuo pagrindu tik su s?lyga, jog jis tinkamas užtikrinti aptariamo tikslo ?gyvendinim? ir neviršija to, kas b?tina jam pasiekti (2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C?446/03, Rink. p. I?10837, 35 punktas; 2006 m. rugs?jo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C?196/04, Rink. p. I?7995, 47 punktas bei 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C?524/04, Rink. p. I?2107, 64 punktas; 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *A*, C?101/05, Rink. p. I?11531, 55 punktas).

34 Taigi pateisinimas, susij?s su kova su suk?iavimu mokes?i? srityje, yra priimtinas, tik jei kovojava su visiškai dirbtin?mis schemomis, skirtomis apeiti mokes?i? ?statymus, ne?virtinant jokios bendros suk?iavimo prezumpcijos. Tod?l bendros mokes?i? vengimo ar suk?iavimo mokes?i? srityje prezumpcijos nepakanka pateisinant mokestin? priemon?, kelian?i? gr?sm? Sutarties tikslams (šiuo klausimu žr. 2000 m. rugs?jo 26 d. Sprendimo *Komisija prieš Belgij?*, C?478/98, Rink. p. I?7587, 45 punkt? bei min?to Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 50 punkt? ir jame nurodyt? teism? praktik?).

35 Iš tikr?j? valstyb? nar? gali taikyti priemones, leidžian?ias aiškiai ir konkre?iai patikrinti apmokestinamojo asmens mok?tin? sum? (žr. 2005 m. kovo 10 d. Sprendimo *Laboratoires Fournier*, C?39/04, Rink. p. I-2057, 24 punkt?).

36 Kalbant apie nagrin?jam? nacionalin? reglamentavim?, Teisingumo Teismas min?tame

Sprendime *ELISA* nusprend?, kad šis reglamentavimas yra tinkamas siekiant kovoti su suk?iavimu mokes?i? srityje, nes jis leidžia kovoti su praktika, kurios vienintelis tikslas yra išvengti fizini? asmen? Pranc?zijoje privalomo mok?ti kapitalo mokes?io (pranc. k. *impôt sur la fortune*) mok?jimo arba bent jau padaryti ši? praktik? mažiau patraukli?.

37 Vis d?lto Teisingumo Teismas nusprend?, kad kai Pranc?zijos mokes?ius administruojan?ioms valdžios institucijoms ne?manoma remiantis sutartimi, sudaryta su valstybe nare, kurios teritorijoje yra atitinkamo juridinio asmens pagrindin? buvein?, prašyti šios valstyb?s mokes?ius administruojan?i? valdžios institucij? bendradarbiauti, niekas nedraudžia Pranc?zijos mokes?ius administruojan?ioms valdžios institucijoms reikalauti apmokestinamojo asmens pateikti ?rodym?, kurie, j? nuomone, yra reikalingi teisingai nustatyti atitinkamus mokes?ius, ir prireikus netaikyti prašomo atleidimo nuo mokes?io, jei tokie ?rodymai nepateikti.

38 Buvo konstatuota, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamas Pranc?zijos reglamentavimas neleidžia bendrov?ms, kurios nepatenka ? administracin?s pagalbos sutarties ir sutarties, kurioje numatyta nediskriminavimo mokes?i? srityje s?lyga, taikymo srit?, bet investuoja ? Pranc?zijoje esant? nekilnojam?j? turt?, pateikti pagrindžian?ius dokumentus, leidžian?ius nustatyti j? akcinink? tapatyb? ir bet kuri? kit?, Pranc?zijos mokes?ius administruojan?i? valdžios institucij? teigimu, joms b?tin? informacij?. D?l to Teisingumo Teismas nusprend?, kad šis reglamentavimas visais atvejais kliudo šioms bendrov?ms ?rodyti, kad jos nesiekia nes?žining? tikslo. Jis konstatavo, kad Pranc?zijos vyriausyb?, siekdama kovoti su suk?iavimu mokes?i? srityje, gal?jo imtis mažiau ribojan?i? priemoni?, ir tod?l skundžiamas mokestis negali b?ti pateisintas kova su šiuo suk?iavimu (žr. min?to Sprendimo *ELISA* 99–101 punktus).

39 Vis d?lto reikia priminti, kad byloje, kurioje buvo priimtas min?tas Sprendimas *ELISA*, nagrin?tas tik su ES valstyb?mis nar?mis, bet ne su tre?i?ja valstybe susijusios faktin?s aplinkyb?s. Tod?l, kaip buvo nurodyta šio sprendimo 19 punkte, min?tame sprendime pateikti atsakymai ? prejudicinius klausimus yra susij? tik su santykiais tarp ES valstybi? nari?.

40 Reikia priminti, kad teismo praktika, susijusi su naudojimosi jud?jimo laisv?mis S?jungoje apribojimais, negali b?ti visa taikoma kapitalo jud?jimui tarp valstybi? nari? ir tre?i?j? valstybi?, nes tokie apribojimai yra susij? su kitu teisiniu kontekstu (žr. min?to Sprendimo A 60 punkt? ir 2009 m. lapkri?io 19 d. Sprendimo *Komisija prieš Italij?*, C?540/07, Rink. p. I?10983, 69 punkt?).

41 Šiuo atveju vis? pirma reikia pažym?ti, kad tarp valstybi? nari? kompetenting? institucij? ir tre?iosios valstyb?s kompetenting? institucij? n?ra bendradarbiavimo sistemos, nustatytos Direktyvoje 77/799, jei ši tre?ioji valstyb? neprisi?m? joki? savitarpio pagalbos ?sipareigojim? (žr. min?to Sprendimo *Komisija prieš Italij?* 70 punkt?).

42 Iš tikr?j? EEE susitarimo XXII priede numatyta, kad EEE valstyb?s nar?s privalo perkelti ? savo nacionalin? teis? direktyvas, suderinan?ias bendrovi? teis?, ypa? direktyvas, susijusias su bendrovi? apskaita. Šios priemon?s suteikia apmokestinamajam asmeniui galimyb? pateikti patikimus ir patikrintinus duomenis, susijusius su EEE sutarties šalimi esan?ioje valstyb?je ?steigta bendrove. Nagrin?jamu atveju akivaizdu, kad Direktyva 77/799 netaikoma santykiams tarp valstybi? nari? kompetenting? institucij? ir Lichtenšteino Kunigaikštyst?s valdžios institucij?.

43 Pagrindin?je byloje Pranc?zijos mokes?ius administruojan?ioms valdžios institucijoms ne?manoma iš atitinkam? Lichtenšteino Kunigaikštyst?s institucij? gauti informacijos, reikalingos vykdyti veiksming? bendrovi? mokes?i? mok?tojų pateiktos informacijos kontrol?.

44 Iš to išplaukia, kad kai pagal valstyb?s nar?s teis?s aktus mokes?io lengvatos suteikimas priklauso nuo to, ar ?vykdytos s?lygos, kuri? laikym?si galima patikrinti tik gavus informacijos iš tre?iosios valstyb?s EEE nar?s kompetenting? institucij?, iš esm?s yra teis?ta, jog ši valstyb? nar?

atsisako suteikti tokią lengvatą, ypač jeigu dėl to, kad ši trečioji valstybė neturi sutartinės pareigos pateikti informaciją, neįmanoma šios informacijos iš jos gauti.

45 Konkrečiai dėl klausimo, ar, kaip tvirtina Komisija, Prancūzijos mokesčius administruojančios valdžios institucijos turėtų kiekvieną atvejų atskirai išnagrinėti kiekvieną EEE valstybę, jeigu narė steigtos bendrovės pateiktą rodymą, reikia pažymėti, kad iš minėto Sprendimo *ELISA* matyti, jog Europos Sąjungoje kategoriškas atsisakymas suteikti mokesčio lengvatą yra nepateisinamas, nes mokesčius administruojančioms institucijoms niekas nedraudžia reikalauti apmokestinamojo asmens pateikti rodymą, kurie, jų nuomone, yra reikalingi teisingai nustatyti atitinkamus mokesčius, ir, prireikus netaikyti prašomo atleidimo nuo mokesčio, jei tokie rodymai nepateikti.

46 Vis dėlto ši teismo praktika netaikoma situacijai, kai bendrovė yra steigta Lichtenšteino kunigaikštystėje. Iš tikrųjų, nors esant tokiai situacijai, kurioje buvo priimtas minėtas Sprendimas *ELISA*, Liuksemburgo valdžios institucijos pagal Direktyvos 77/799 8 straipsnio 1 dalį iš principo neprivalo pateikti informacijos, vis dėlto reglamentavimas reikšmingai skiriasi.

47 Pirmiausia pagal Direktyvos 77/799 1 straipsnio 1 dalį valstybių narių kompetentingos institucijos keičiasi bet kokia informacija, kuri gali padėti joms teisingai apskaičiuoti pajamų ir kapitalo mokesčius, ir bet kokia informacija, susijusia su draudimo mokėjimo mokesčių nustatymu. Siekiant, kad veiktų šis pasikeitimas informacija, minėtoje direktyvoje nustatomas reglamentavimas, numatant jos 3 straipsnyje reguliarią pasikeitimų informacija, o jos 4 straipsnyje – savaiminį pasikeitimų informacija. Be to, šioje direktyvoje nustatomas informacijos siuntimo terminas (5 straipsnis), suinteresuotos valstybės pareigūnų bendradarbiavimas (6 straipsnis) ir konsultacijos (9 straipsnis) bei patirties kaupimas (10 straipsnis).

48 Tik nukrypstant nuo bendros tvarkos Direktyvos 77/799 8 straipsnyje „Pasikeitimo informacija apribojimai“ numatytos pasikeitimo informacija išimtyse. Kadangi tai nuo bendros tvarkos nukrypstanti nuostata, ji turi būti aiškinama siaurai. Be to, remiantis lojalios bendradarbiavimo principu, valstybės narės privalo veiksmingai taikyti Direktyvoje 77/799 tvirtintą keitimosi informacija tvarką.

49 Atsižvelgiant į tai, minėtam Sprendime *ELISA* pripažinta apmokestinamojo asmens galimybė pateikti rodymus, kuriuos turi išnagrinėti Prancūzijos mokesčius administruojančios valdžios institucijos, yra priemonė siekiant išvengti, kad pagal bendrąją pasikeitimo informacija sistemą nustatyta riba, išplaukianti iš minėto 8 straipsnio taikymo, būtų naudojama apmokestinamojo asmens nenaudai.

50 Nors ši galimybė yra pagrįsta Direktyvoje 77/799 tvirtinta bendrąja pasikeitimo informacija sistema ir todėl priklauso nuo šios sistemos, tokia teisė negali būti suteikta apmokestinamajam asmeniui tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, t. y. kai nėra jokio Lichtenšteino Kunigaikštystės mokesčius administruojančių valdžios institucijų sipareigojimo teikti pagalbą.

51 Tokiomis aplinkybėmis teisinis reglamentavimas, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, valstybės, EEE susitarimo šalies, atžvilgiu turi būti pripažintas pateisinamu privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, susijusiais su kova su sukčiavimu mokesčių srityje ir būtinybe užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą, bei tinkamu užtikrinant aptariamo tikslo gyvendinimą ir neviršijančiu to, kas būtina jam pasiekti.

52 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad EEE susitarimo 40 straipsnis nedraudžia nacionalinio reglamentavimo, kaip antai aptariamas pagrindinėje byloje, pagal kurį ES valstybė narė pagrindinė buveinė turinčios bendrovės yra atleidžiamos nuo ginčijamo mokesčio, o trečiojoje

valstybėje, EEE narėje, pagrindinė buveinė turinčioms bendrovėms numatytas minėtas atleidimas nuo mokesčio su sąlyga, kad tarp minėtos valstybės narės ir šios trečiosios valstybės būtų sudaryta sutartis dėl administracinės pagalbos kovoje su sukčiavimu ir mokesčių vengimu, arba su sąlyga, kad taikant sutartį, kurioje numatyta nediskriminavimo dėl pilietybės sąlyga, šie juridiniai asmenys nebūtų daugiau apmokestinami nei šios valstybės narės teritorijoje įsteigtos bendrovės.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

53 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo 40 straipsnis nedraudžia nacionalinio reglamentavimo, kaip antai aptariamas pagrindinėje byloje, pagal kurį Europos Sąjungos valstybėje narėje pagrindinė buveinė turinčios bendrovės yra atleidžiamos nuo mokesčio, skaičiuojamo nuo šioje valstybėje narėje turimo nekilnojamojo turto komercinės vertės, o trečiojoje valstybėje, Europos ekonominės erdvės narėje, pagrindinė buveinė turinčioms bendrovėms numatytas minėtas atleidimas nuo mokesčio su sąlyga, kad tarp minėtos valstybės narės ir šios trečiosios valstybės būtų sudaryta sutartis dėl administracinės pagalbos kovoje su sukčiavimu ir mokesčių vengimu, arba su sąlyga, kad taikant sutartį, kurioje numatyta nediskriminavimo dėl pilietybės sąlyga, šie juridiniai asmenys nebūtų daugiau apmokestinami nei šios ES valstybės narės teritorijoje įsteigtos bendrovės.

Parašai.

* Proceso kalba: prancūzų.