KOHTUJURISTI ETTEPANEK
PEDRO CRUZ VILLALÒN
esitatud 9. detsembril 2010[1]

Sisukord

I. Õiguslik raamistik ..... I - 3324

A. Liidu õiguslik raamistik ..... I - 3324

B. Siseriiklik õiguslik raamistik ..... I - 3328

II. Asjaolud ..... I - 3329

III. Menetlus Euroopa Kohtus ja eelotsuse küsimused ..... I - 3330

IV. Esimene eelotsuse küsimus ..... I - 3330

A. Sissejuhatavad märkused ..... I - 3331

1. Kapitali vaba liikumine ja selle väline ulatus ..... I - 3331

2. ÜMT-d ja nende õiguslik staatus liidu õiguses ..... I - 3332

3. Kokkuvõte ..... I - 3337

B. ELTL artikli 63 kohaldatavus ÜMT-de suhtes ..... I - 3337

1. Kapitali vaba liikumise või asutamisvabaduse kohaldamine ..... I - 3337

2. ELTL artikli 63 lõike 1 kohaldatamatus tulenevalt otsustest 91/482 ja 2001/822. ..... I - 3339

1 – Algkeel: hispaania.

3. ELTL artikli 63 kohaldatamatus *stand-still*-klausli tõttu, mis on sätestatud ELTL artikli 64 lõikes 1. ..... I - 3342

C. ELTL artikli 63 rikkumine ..... I - 3345

1. Kapitali vaba liikumise piirangu esinemine ..... I - 3345

2. Piirangu õigustatus ..... I - 3348

V. Teine eelotsuse küsimus ..... I - 3353

VI. Ettepanek ..... I - 3355

1. Tribunal de grande instance de Paris esitas kaks eelotsuse küsimust selle kohta, kas aluslepingutega on kokkusobiv Prantsuse maksuõigusnorm, mis teeb juriidiliste isikute kinnisvara maksustamisel maksuvabastuse andmiseks vahet selle järgi, kas maksukohustuslase tegelik juhtimiskeskus on kolmandas riigis või liikmesriigis. Käesolev kohtuasi on ühtlasi iseäralik selle poolest, et asjaomase äriühingu tegelik juhtimiskeskus asub Briti Neitsisaartel, mis ei ole teadupoolest kolmas riik, vaid ülemereterritoorium, kus kehtivad Euroopa Liidu toimimise lepingu (ELTL) artikli 198 jj erieeskirjad.

2. Järelikult palutakse Euroopa Kohtul siin tõlgendada kapitali vaba liikumise õigusnorme „ülemeremaade ja -territooriumide" (edaspidi „ÜMT") korrast tingitud eriasjaolude seisukohast ja eelkõige juhul, kui liikmesriigid tuginevad vabaduse piiramise õiguspärasuse põhjendamiseks maksupettuste vastu võitlemisele.

3. Küsimus tõstatati meie kohtule juba tuttavas kontekstis, sest hiljuti oli kohtuasjades ELISA ja Établissements Rimbaud [2] võimalus õigust mõista sama, siin küsimuse tekitanud õigusnormi üle, kuigi seal kohaldati seda vastavalt teistele liikmesriikidele ja Euroopa

2 – 11. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-451/05 (EKL 2007, lk I-8251) ja 28. oktoobri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-72/09 (EKL 2010, lk I-10659).

Majanduspiirkonna riikidele seatud piirangute suhtes. Lõpuks võimaldab käesolev kohtuasi Euroopa Kohtul oma kohtupraktikat täiendada, lahendades ÜMT-dest tingitud spetsiifilised probleemid.

I. Õiguslik raamistik

A. *Liidu õiguslik raamistik*

4. Euroopa Liidu toimimise lepingu artiklid 63–65 sätestavad kapitali vaba liikumise järgmiselt:

„*Artikkel 63*

1. Käesoleva peatüki sätete kohaselt keelatakse kõik kapitali liikumise piirangud liikmesriikide vahel ning liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel.

2. Käesoleva peatüki sätete kohaselt keelatakse kõik maksepiirangud liikmesriikide vahel ning liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel.

Artikkel 64

1. Artikli 63 sätted ei takista kohaldamast kolmandate riikide suhtes 31. detsembril 1993 siseriikliku või liidu õiguse järgi kehtivaid piiranguid, mis käsitlevad kapitali liikumist kolmandatesse riikidesse või kolmandatest riikidest seoses otseinvesteeringutega – kaasa arvatud investeeringud kinnisvarasse –, asutamisega, finantsteenuste osutamisega või väärtpaberite lubamisega kapitaliturgudele. Bulgaaria, Eesti ja Ungari siseriikliku õiguse järgi kehtivate piirangute puhul on vastav kuupäev 31. detsember 1999.

[…]

Artikkel 65

1. Artikli 63 sätted ei mõjuta liikmesriikide õigust:

a) kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha või nende kapitali investeerimise koha põhjal;

b) võtta kõiki vajalikke meetmeid, et takistada siseriiklike õigusnormide rikkumist,

eriti maksustamise ja rahaasutuste usaldatavusnormatiivide täitmise järelevalve alal, või kehtestada kapitali liikumise deklareerimise kord haldamiseks vajalike või statistiliste andmete saamiseks, või võtta meetmeid, mis on õigustatud avaliku korra või avaliku julgeoleku seisukohalt.

osas. Konkreetselt käesoleva kohtumenetluse jaoks väärivad märkimist järgmised sätted:

„Artikkel 198

[…]

Liikmesriigid lepivad kokku assotsieerida liiduga need Euroopa-välised maad ja territooriumid, millel on erisuhted Taani, Prantsusmaa, Madalmaade ja Ühendkuningriigiga. Need maad ja territooriumid (edaspidi „maad ja territooriumid") on loetletud II lisas.

3. Lõigetes 1 ja 2 märgitud meetmed ja kord ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele artikli 63 tähenduses.

Assotsieerimise eesmärk on edendada nende maade ja territooriumide majanduslikku ja sotsiaalset arengut ning sisse seada tihedad majandussidemed nende ja liidu kui terviku vahel.

4. Artikli 64 lõike 3 rakendusmeetmete puudumisel võib komisjon või, kui komisjon ei ole kolme kuu jooksul alates asjaomase liikmesriigi taotluse esitamisest otsust teinud, nõukogu vastu võtta otsuse, millega nähakse ette, et liikmesriigi vastuvõetud üht või enamat kolmandat riiki puudutavad piiravad maksumeetmed loetakse aluslepingutega kokkusobivaks, kui nad on põhjendatud ühega liidu eesmärkidest ja sobivad siseturu nõuetekohase toimimisega. Nõukogu teeb otsuse ühehäälselt liikmesriigi taotluse põhjal."

Kooskõlas käesoleva lepingu preambulis esitatud põhimõtetega on assotsieerimise eesmärk eelkõige edendada nimetatud maade ja territooriumide elanike huve ja jõukust, et nad saavutaksid majandusliku, sotsiaalse ja kultuurilise arengu, mille poole nad püüdlevad.

Artikkel 199

5. ÜMT-de kord on omakorda sätestatud Euroopa Liidu toimimise lepingu neljandas

Assotsieerimisel on järgmised eesmärgid.

1. Liikmesriigid kohaldavad oma kaubavahetuses nende maade ja territooriumidega sama režiimi, mida nad aluslepingutest tulenevalt kasutavad üksteise suhtes.

2. Iga maa või territoorium kohaldab oma kaubavahetuses liikmesriikidega ning teiste maade ja territooriumidega sama režiimi, mida ta kasutab kaubavahetuses selle Euroopa riigiga, kellega tal on erisuhted.

3. Liikmesriigid annavad oma panuse nende maade ja territooriumide järjekindlaks arenguks vajalikesse investeeringutesse.

4. Liidu rahastatavate investeeringute puhul on osavõtt pakkumistest ja hangetest avatud võrdsetel tingimustel kõikidele füüsilistele ja juriidilistele isikutele, kes on mõne liikmesriigi või kõnealuse maa või territooriumi kodanikud.

5. Liikmesriikide ning nende maade ja territooriumide vahelistes suhetes reguleeritakse kodanike ja äriühingute asutamisõigus kooskõlas asutamisõigust käsitlevas peatükis esitatud sätete ja menetlustega ning kedagi diskrimineerimata, kusjuures nende kohta kehtivad kõik artiklist 203 tulenevad erisätted.

[…]

Artikkel 203

Nõukogu määrab maade ja territooriumide liiduga assotsieerimisel omandatud kogemuste ja aluslepingutes esitatud põhimõtete alusel ning komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt kindlaks sätted, mis käsitlevad maade ja territooriumide liiduga assotsieerimise üksikasjalikke eeskirju ja menetlusi. Kui asjaomased sätted võtab vastu nõukogu seadusandliku erimenetluse kohaselt, teeb nõukogu otsuse komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt pärast konsulteerimist Euroopa Parlamendiga.”

6. ELTL II lisasse ÜMT-de kohta, mille puhul kehtivad Euroopa Liidu toimimise lepingu IV osa sätted, kuuluvad teiste hulgas ka Briti Neitsisaared.

7. Tolleaegne Euroopa Majandusühendus võttis nõukogu 25. juuli 1991. aasta otsusega 91/482/EMÜ ülemeremaade ja -territooriumide assotsieerimise kohta Euroopa Majandusühendusega [3] vastu erisätted suhete kohta ÜMT-dega. Nimetatud otsus kehtis 2001. aasta 1. detsembrini.

3 – EÜT L 263, lk 1.

8. Kapitali liikumise kohta nägi see ette järgmist:

„*Artikkel 180*

1. Ülemeremaade ja -territooriumide ning ühenduse liikmesriikide pädevad ametiasutused hoiduvad vahetustehingutes investeeringute ja jooksvate maksetega seotud kapitali liikumise suhtes võtmast meetmeid, mis on vastuolus nende kohustustega, mis tulenevad käesoleva otsuse sätete kohaldamisest kaubavahetuse ja teenuste osutamise, asutamise ja tööstuskoostöö valdkonnas. Kõnealused kohustused ei takista siiski oluliste majandusraskustega või tõsiste maksebilansi probleemidega seotud põhjustel vajalike kaitsemeetmete kohaldamist.

2. Investeeringutega ja jooksvate maksetega seotud vahetustehingutes hoiduvad ühelt poolt ülemeremaade ja -territooriumide pädevad ametiasutused ja teiselt poolt liikmesriigid võimaluse piires võtmast üksteise suhtes diskrimineerivaid meetmeid või kohtlemast soodsamalt kolmandaid riike, võttes täiel määral arvesse rahvusvahelise rahandussüsteemi muutuvust, rahandusalaseid erilepinguid ja maksebilansi probleeme.

Kui sellised meetmed või selline kohtlemine on vältimatult vajalikud, säilitatakse või võetakse need vastu kooskõlas rahvusvaheliste rahandusalaste õigusnormidega ja tehakse kõik võimalik, et minimeerida nende negatiivseid tagajärgi asjaomastele isikutele." [mitteametlik tõlge]

9. 2. detsembril 2001 jõustus nõukogu 27. novembri 2001. aasta otsus 2001/822/EÜ ülemeremaade ja -territooriumide assotsieerimise kohta Euroopa Ühendusega.[4] See õigusakt, mis asendas otsuse 91/482, näeb samuti ette erisätted kapitali kohta:

„*Artikkel 47*

Jooksvad maksed ja kapitali liikumine

1. Ilma et see piiraks lõike 2 kohaldamist:

a) kohustuvad liikmesriigid ja ÜMTde ametiasutused mitte kehtestama piiranguid ühenduse ja ÜMTde residentide vahelistele maksebilansi jooksevkonto kohastele vabalt vahetatavas vääringus tehtavatele maksetele;

4 – EÜT L 314, lk 1; ELT eriväljaanne 11/38, lk 319.

b) kohustuvad liikmesriigid ja ÜMTde ametiasutused maksebilansi kapitalikonto kohaste tehingute puhul mitte kehtestama piiranguid kapitali vabale liikumisele vastuvõtva liikmesriigi, riigi või territooriumi õigusaktide kohaselt asutatud äriühingutesse otse investeerimisel ning tagama, et selliste investeeringute tulemusena omandatud vara ja nendest tulenevat kasumit on võimalik rahaks muuta ja kodumaale tagasi viia.

2. Ühendusel, liikmesriikidel ja ÜMTdel on õigus võtta asutamislepingu artiklites 57, 58, 59, 60 ja 301 *mutatis mutandis* osutatud meetmeid samades artiklites sätestatud tingimustel. […]. Selliste meetmete võtmisel teavitavad ÜMT ametiasutused, asjaomane liikmesriik või komisjon üksteist viivitamata ning esitavad üksteisele kõnealuste meetmete lõpetamise ajakava niipea kui võimalik."

B. *Siseriiklik õiguslik raamistik*

10. Vastavalt Code général des impôts' (Prantsuse üldine maksuseadustik, edaspidi „CGI") artikli 990D lõikele 1 on juriidilised isikud, kellele kuulub otse või vahendaja kaudu üks või mitu Prantsusmaal asuvat kinnisasja või kes on nende kinnisasjadega seotud asjaõiguste omanikud, kohustatud tasuma iga-aastast maksu, mis vastab 3%-le kinnisasja turuväärtusest või sellega seotud asjaõiguse väärtusest. Seda maksu kohaldatakse kõikidele juriidiliste isikute kategooriatele, sealhulgas äriühingutele, sihtasutustele ja ühingutele.

11. Kõnealuse maksu suhtes on CGI artiklis 990E ette nähtud maksuvabastus järgmiselt:

„Artiklis 990D ette nähtud maksu ei kohaldata:

1) juriidiliste isikute suhtes, kelle vara hulka kuuluvad kinnisasjad artikli 990D tähenduses, mis asuvad Prantsusmaal, moodustavad vähem kui 50% nende Prantsusmaal asuvast varast. Selle sätte kohaldamisel ei arvata vara moodustavate kinnisasjade hulka vara, mida artiklis 990D 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 maksupettuste ja maksudest kõrvalehoidumise vastu võitlemiseks sõlminud haldusabi kokkuleppe, kes deklareerivad artiklis 990F nimetatud dekreediga 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, kelle tegelik juhtimiskeskus on Prantsusmaal, ja teiste juriidiliste isikute puhul, keda rahvusvahelise kokkuleppe kohaselt ei maksustata suuremal määral, kui nad teatavad igal aastal või võtavad kohustuse teatada maksuhaldurile viimase nõudmisel neile 1. jaanuari seisuga kuuluvate kinnisasjade asukoha 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 990D sätestatud kinnisasja või asjaõiguse või osaluse, või seisuga 1. jaanuar 1993 juba talle kuuluvate asjade, õiguste või osaluste puhul hiljemalt 15. mail 1993[…]".

II. Asjaolud

12. Sarl Prunus (edaspidi „Prunus") on äriühing, kelle registrijärgne asukoht on Prantsusmaal Pariisis. Kõik tema osad kuuluvad valdusühingule SA Polonium (edaspidi „Polonium"), kelle registrijärgne asukoht on Luksemburgis. Polonium on omakorda äriühing, kes kuulub 100%-liselt ja võrdsetes osades äriühingutele Lovett Overseas SA (edaspidi „Lovett") ja Grebell Investments SA (edaspidi „Grebell"), kelle mõlema registrijärgne asukoht on Briti Neitsisaartel.

13. Aastatel 1998–2002 kuulus Prunusele kolm kinnisasja Pariisis, mille ta oli vastavalt deklareerinud Prantsuse maksuametis. CGI artikli 990E alusel oli Prunus vabastatud 3% maksu tasumisest juriidilistele isikutele kuuluva kinnisvara pealt. Äriühingud Lovett ja Grebell kui Prunuse kaudsed osanikud pidid siiski kõnealust maksu tasuma, kumbki 50% ulatuses, kuna nende suhtes ei olnud kohaldatav ükski kõnealuses CGI artiklis 990E ette nähtud maksuvabastuse juhtudest. Selle alusel nõudis maksuhaldur 7. mail 2003 mõlemalt äriühingult aastate 2001 ja 2002 eest maksu tasumist.

14. Prantsuse ametiasutused nõudsid Prunuselt kui solidaarvõlgnikult maksuvõla tasumist äriühingutele Lovett ja Grebell. Prunus esitas selle otsuse peale kaebuse, mis jäeti 12. detsembril 2006 rahuldamata, mille peale ta kaebas edasi Tribunal de grande instance de Paris'le, kes esitas ELTL artikli 267 alusel Euroopa Kohtule käesoleva eelotsusetaotluse.

III. Menetlus Euroopa Kohtus ja eelotsuse küsimused

15. Euroopa Kohtu kantseleis registreeriti 29. septembril 2009 Tribunal de grande instance de Paris' eelotsusetaotlus, millega esitati kaks järgmise sisuga küsimust:

„1. Kas EÜ asutamislepingu artiklitega 56 jj on vastuolus sellised õigusnormid, nagu on sätestatud code général des impôts' artiklites 990D jj, mis annavad juriidilistele isikutele, kelle tegelik juhtimiskeskus on Prantsusmaal või alates 1. jaanuarist 2008 mõnes Euroopa Liidu liikmesriigis, õiguse saada vabastust vaidlusalusest maksust ning kehtestavad selle õiguse saamiseks juriidiliste isikute osas, kelle tegelik juhtimiskeskus asub kolmandas riigis, tingimuse, et Prantsusmaa ja selle riigi vahel oleks maksupettuste ja maksude tasumisest kõrvalehoidumise vastu võitlemiseks sõlmitud haldusabi kokkulepe või et rahvuse alusel mittediskrimineerimise klauslit sisaldavat lepingut kohaldades ei või neid juriidilisi isikuid maksustada suuremal määral kui juriidilisi isikuid, kelle tegelik juhtimiskeskus asub Prantsusmaal?

2. Kas EÜ asutamislepingu artiklitega 56 jj on vastuolus sellised õigusnormid, nagu on sätestatud code général des impôts' artiklis 990F, mis võimaldavad maksuhalduril pidada code général des impôts' artiklites 990D jj sätestatud maksu tasumise eest solidaarselt vastutavaks iga juriidilist isikut, kes on vahendaja maksukohustuslase või maksukohustuslaste ja kinnisasjade või kinnisasjadega seotud asjaõiguste vahel?"

16. Kirjalikke märkusi esitasid Prunuse ja Poloniumi esindajad, Prantsuse Vabariik, Belgia Kuningriik, Taani Kuningriik, Eesti Vabariik, Hispaania Kuningriik, Itaalia Vabariik, Madalmaade Kuningriik, Rootsi Kuningriik ja Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik ning komisjon.

17. Kohtuistungil, mis toimus 23. septembril 2009, osalesid Prunuse ja Poloniumi esindaja, samuti Prantsuse Vabariigi, Rootsi Kuningriigi, Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi ning komisjoni esindajad.

IV. Esimene eelotsuse küsimus

18. Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab oma esimeses küsimuses asjaolule, et vaidlusaluse maksuga maksustatava äriühingu

tegelik juhtimiskeskus on *kolmandas riigis*. Tegelikult ei ole käesolevas kohtuasjas tõstatatud küsimus aga selles, et äriühingu asukoht on kolmandas riigis, vaid selles, et see on ÜMT-s. See iseärasus ühendatult nimetatud maade ja territooriumide eristaatusega nõuab teistsugust lähenemisviisi, kui oleks vaja juhul, kui tegemist oleks otseses mõttes kolmanda riigiga. Seega on siin tõstatatud küsimus pigem välja selgitada, kas selline maks, mille puhul koheldakse erinevalt juriidilisi isikuid, kelle tegelik juhtimiskeskus on ÜMT-s, on liidu õigusega kooskõlas.

A. *Sissejuhatavad märkused*

19. Olles eelneva täpsustuse teinud, tuleb Tribunal de grande instance de Paris' esimesele küsimusele vastamiseks enne veel selgitada kapitali vaba liikumise ning ÜMT-de olemuse ja nende EL-ga assotsieerimise iseärasusi.

1. Kapitali vaba liikumine ja selle väline ulatus

20. Erinevalt ülejäänud vabadustest on kapitali vabal liikumisel nii liidu*sisene* kohaldamisala – liikmesriikidevahelise finantsvarade liikumise kaitsmiseks – kui ka *väline* kohaldamisala, selleks et säilitada vaba kapitalivoog liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel.

21. Kapitali liikumise väliste tõkete kaotamisel on mitu põhjendust: vältida ühepoolset kapitali sisenemist liberaalsema sissepääsukorraga liikmesriikide kaudu, kindlustada ühisraha või toetada maailma mastaabiga finantskeskuste püsimist liidu territooriumil. [5] Kõnealuste eesmärkide poole püüdlemine kätkeb siiski ka vajadust kehtestada kaitsemeetmeid, et võidelda liberaliseerimisest tulenevate negatiivsete nähtuste vastu. Nii on aluslepingutes samal ajal, kui seal nähakse ette kapitali vaba liikumine kolmandatesse riikidesse, see vabadus ümbritsetud erandite ja erivabastustega, mis erinevad oluliselt ülejäänud vabaduste puhul ette nähtud eranditest. [6]

22. Asjaolu, et vabaduse kohaldamisala, nagu ka eesmärgid, mida selle kaudu taotletakse, erinevad nii oluliselt ülejäänud liikumisvabaduste omadest, selgitab, miks on Euroopa Kohtul mõningaid raskusi kohaldada oma

5 – Vt Hinojosa Martínez, L. M., *La regulación de los movimientos de capital desde una perspectiva europea,* Madrid, kirj McGraw Hill, 1997, lk 11 jj. Ka Euroopa Kohus ise tõi välja selle liberaliseerimise taga olevad põhjused 18. detsembri 2007. aasta otsuses kohtuasjas C-101/05: A (EKL 2007, lk I-11531, punkt 31).

6 – Vt ELTL artiklid 64–66, samuti ELTL artikli 75 lõiked 1 ja 2.

traditsioonilist kohtupraktikat iga kord, kui tuleb lahendada ELTL artikliga 63 jj seotud küsimusi.[7] Käesoleva kohtuasja käsitlemisel tulebki tingimata kasutada seda ühist lähenemisviisi, aga teatavate *kohandustega* kapitali vabale liikumisele.

2. ÜMT-d ja nende õiguslik staatus liidu õiguses

23. Teine element, mida tuleb eelnevalt märkida, puudutab ÜMT-de õiguslikku olukorda, arvestades, et esimeses küsimuses nimetatud „kolmas riik", kus asub vaidlusaluse maksu võlgnikust äriühingu registrijärgne asukoht, ei ole muu kui ÜMT, konkreetselt Briti Neitsisaared. Enne ELTL artikli 63 tõlgendamist on asjakohane lühidalt peatuda nende territooriumide erilisel asukohal ja staatusel liidu õiguses.

24. Juba 1956. aastal nägi 1956. aasta 29. ja 30. mail toimunud Venezia konverents, pidades silmas Euroopa Majandusühenduse asutamislepingu hilisemat koostamist Prantsuse Vabariigi algatusel, ette eristaatuse loomise osalisriikide nende territooriumide jaoks, kellega olid erilised ajaloolised, ühiskondlikud ja poliitilised sidemed. Ettepanek võeti lõpuks vastu ja lisati EMÜ asutamislepingusse.[8] Tulemus väljendus spetsiaalselt ÜMT-sid käsitlevas peatükis ja samas esitatud sellesse kategooriasse kuuluvate territooriumide loetelus[9] ning samuti sõlmiti ja ratifitseeriti rakenduskonventsioon, mis toimis kõnealuste territooriumide ja toonase EMÜ suhete konkreetse reguleerimise vahendina.[10]

25. Sellest ajast peale on ÜMT-dele aluslepingutes ette nähtud õigusliku staatuse alused püsinud aja jooksul põhiliselt muutumatuna, kuigi on toimunud konkreetseid muudatusi asjaomaste territooriumide arvus ning spetsiaalses arenguraamistikus, sest rakenduskonventsioonid on asendatud ELTL artikli 203 alusel tehtud nõukogu järgnevate otsustega.[11] Selle sideme olemus, mis seob neid territooriume liikmesriigiga ja selle

7 – Kriitilise tooniga, vt Terra, B. ja Wattel, P., *European Tax Law*, 4. kd, La Haye, Kluwer, lk 52.

8 – EMÜ asutamislepingu artiklid 131–136 lepingu algredaktsioonis, kuigi on huvitav märkida, et samaväärset korda ei olnud ette nähtud ei ESTÜ ega Euratomi jaoks.

9 – Vt EMÜ asutamislepingu IV lisa selle algredaktsioonis.

10 – 25. märtsi 1957. aasta rakenduskonventsioon, millele kirjutasid alla kuus ühenduste asutajariiki.

11 – Seni on nõukogu vastu võtnud mitu seda laadi otsust, millest kõige hiljutisem on praegu kehtiv otsus 2001/822, mis kaotab kehtivuse 31. detsembril 2011.

kaudu kogu liiduga, on siiski tunnus, mis on üldjoontes püsinud tänaseni muutumatuna. [12]

26. Väga kokkuvõtlikult öeldes ei ole ÜMT-d rahvusvahelise õigusvõimega suveräänsed riigid, vaid on „territooriumid", mis on seotud liikmesriigiga eriliste ajalooliste, ühiskondlike ja poliitiliste sidemete alusel. Aga kuigi need on poliitilised ühiskonnad, mis kuuluvad *formaalselt* riiki, millega neid seob eriline side, on aluslepingutes neile antud eristaatus, nimelt liidu õiguse territoriaalse kohaldamisala alusel. Nii on ELTL artiklis 355, kus on korratud Euroopa Liidu lepingu artikli 52 sisu (milles on lepingu territoriaalse kohaldatavuse täpsustamiseks loetletud allakirjutanud liikmesriigid), seejärel sätestatud, et *lisaks* nimetatud sättele kohaldatakse mitmeid sätteid, mille hulgas on lõikes 2 säte, mis sätestab, et ülemeremaade ja -territooriumide suhtes kohaldatakse „[n]eljandas osas määratud assotsieerimise erikorda".

27. Sellises sõnastuses ELL artikkel 52 ja ELTL artikkel 355 koostoimes tekitavad rohkem küsimusi, kui annavad vastuseid, sest torkab silma, et lepingus on jäetud lahtiseks mitu põhimõttelist küsimust nii kohaldatava õiguse kui ka ÜMT-de ja liidu vahelise sideme suhtes.

28. Nimelt ei täpsustata ELTL artiklis 355 ELL artiklile 52 ja *lisaks* assotsieerimise erikorrale viidates, kas aluslepingutes on sätestatud üldine kord, milles on prioriteetne ÜMT-de jaoks ette nähtud erikord, või kas kõnealune erikord on ainus ÜMT-de suhtes kehtiv kord. Teisisõnu on vaja tunnistada, et alusleping ei selgita, kas ÜMT-de suhtes kehtib kord, mis on liidu õiguses *autonoomne* õiguskord, või kas nendes kehtiv kord on lihtsalt *lex specialis*, mis välistab lepingu üldised õigusnormid.

29. Samas ei saa ka öelda, et ELTL artikkel 355 määrab ÜMT-dele nende õigussubjektsuse poolest konkreetse kategooria. Ja kuigi on kindel, et ÜMT-d ei ole iseseisva õigusvõimega riigid, on nende suhtes kohaldatav erikord ikkagi sarnane seda tüüpi assotsieerimise korraga, mis on ette nähtud kolmandate riikide jaoks, kellega liidul on erilised sidemed. [13] See kord, millel on omaette

12 – Vt ÜMT-de ajaloo, arengu ja praeguse staatuse kohta Tesoka, L. ja Ziller, J. (toimetajad), *Union Européenne et outre-mers. Unis dans leur diversité*, Marseille, Presses Universitaires d'Aix-Marseille, 2008.

13 – Mõistet „assotsieerimine" tuleb siinkohal mõista teistsuguses tähenduses, kui sellel on liidu ja kolmandate riikide vahel sõlmitud sama terminiga tähistatud rahvusvahelistes lepingutes. ÜMT-de puhul on tegemist pigem ühepoolselt *määratud* assotsieerimisega, mis on aja jooksul hakanud toimima pigem partnerlusena, nagu märgib Dormoy, D., „Association des Pays et Territoires d'outre-mer (PTOM) à la Communauté Européenne", *JurisClasseur Europe Traité*, 2007, lk 25.

õigusnormid, millega taotletakse liidu ja territooriumide vahel ühtse turu loomist, põhjendab seda, et ÜMT-del on teatud mõttes materiaalselt, ehkki mitte formaalselt, kolmanda riigi staatus. Nii on see näiteks ELTL artikli 64 lõike 1 puhul, kus on nimetatud „kolmandaid riike". See on kategooria, mida tuleb komisjoni arvates kohaldada ÜMT-de suhtes.

30. Vastuse nendele küsitavustele võib anda ainult aluslepingute süstemaatiline tõlgendamine. Vastuse võivad meile anda eelkõige ELTL neljanda osa artiklid, kui neid tõlgendada konkreetselt selle lepingu teiste sätete seisukohast.

31. Alustuseks käsitatakse artiklis 198 ÜMT-sid hübriidsete õigussubjektidena kolmanda riigi ja liidu lahutamatu territooriumi vahevormina. Kõnealune säte sedastab, et ÜMT-d „assotsieeritakse" „liiduga", samas kui neid nimetatakse seal „Euroopa-välisteks" maadeks. Viimati nimetatud mõiste on mõistagi pigem geograafilise kui juriidilis-poliitilise tähendusega, aga rõhutab tabavalt ÜMT-de ja liidu vahelise assotsieerimisseose *sui generis*-olemust.

32. Teiselt poolt on assotsieerimise eesmärgid „sisse seada tihedad majandussidemed [ÜMT-de] ja liidu kui terviku vahel", mis saavutatakse „[k]ooskõlas [ELTL] preambulis esitatud põhimõtetega". Sellest eeldusest lähtudes sätestab ELTL artikkel 199, et „[l]iikmesriigid kohaldavad oma kaubavahetuses nende maade ja territooriumidega sama režiimi, mida nad aluslepingutest tulenevalt kasutavad üksteise suhtes". Seejärel kehtestatakse ELTL artiklis 200 kaupade vaba liikumise alal erimeetmed ja lõpuks volitatakse ELTL artiklis 203 nõukogu võtma rakendusmeetmeid.

33. Kõike eespool öeldut arvestades on raske nõustuda, et ÜMT-de suhtes kohaldatav õiguskord on autonoomne õiguskord, mis on nii-öelda immuunne igasuguse aluslepingute mõju suhtes. Eelkõige radikaalse autonoomia tees, mida kaitses Prantsuse Vabariik käesoleva menetluse käigus, eeldaks, et ÜMT-de suhtes kohaldataks omaette liidu õiguskorda, milles omavad tähtsust ainult ELTL artiklid 198–204 ning selle *corpus*'e rakendamiseks vastu võetud otsused. Sellise tõlgenduse kohaselt esineb ÜMT-de suhtes kohaldatav liidu õigus liidu sees „kapseldunud" õiguskorrana, mille autonoomia tõttu on see „kilbiga kaitstud" aluslepingu kõigi õigusnormide kohaldamise eest peale viidatud ELTL artiklite 198–204.

34. ELTL artikli 355 grammatilisel lugemisel langeb see tõlgendus aga ära. See säte algab nimelt kinnitusega, et „[l]isaks […] Euroopa

Liidu lepingu artikli 52 sätetele" kohaldatakse ÜMT-dele „[n]eljandas osas määratud assotsieerimise erikorda". Sõna „lisaks" näitab, et liidu õigust kohaldatakse liikmesriikidele ja et ÜMT-de jaoks *lisatakse* erikord. Mõistagi on see kord, mida tuleb arvesse võtta ja mis toimib *lex specialis'*ena, välistades nii asutamislepingu üldised õigusnormid, mis kõik aga ei muuda seda autonoomseks ja esmase õiguse igasuguse mõju suhtes immuunseks korraks.

35. ÜMT-de liidu õigusest täieliku sõltumatuse vastu ei räägi mitte ainult grammatiline argument, vaid ka sellise tõlgendamise praktilised tagajärjed, nagu on näidatud eespool. ÜMT-de suhtes kohaldatav autonoomne õigusnorm, mis jääb ülejäänud liidu õigusest kõrvale, eeldaks, et juhul kui õigusnormides sellekohased sätted puuduvad, jäävad ÜMT-d saatuse hooleks omamoodi õigustühikus, ning on koguni oht, et kolmandaid riike koheldakse soodsamalt kui ÜMT-sid, vaatamata viimaste tihedatele sidemetele liiduga. See viimati nimetatud tegur manitseb erilisele valvsusele, kui aluslepingu üldsätetes viidatakse kolmandatele riikidele. Just nendel juhtudel võivadki ÜMT-d, mis ei kuulu vormiliselt ei liikmesriikide ega kolmandate riikide kategooriasse, sattuda vähemalt riskantsete tõlgenduste ohvriks.

36. Just selleks, et vältida viimati nimetatud tagajärge, on Euroopa Kohtu praktika olnud väga pragmaatiline ÜMT-de olemuse käsitlemisel ja nende kvalifitseerimisel kolmandateks riikideks või liiduga *assotsieeritud* (aga mitte liitu *kuuluvateks)* territooriumideks.

37. Nii kinnitas Euroopa Kohus kohtuasjas Kaefer ja Procacci Prantsuse Polüneesia kohtute pädevust esitada eelotsuse küsimusi ELTL artikli 267 alusel. Aluslepingu neljandas osas ei ole kuskil öeldud, et selle kohtualluvuse eeskirjad on kohaldatavad ÜMT-de kohtutes, sellegipoolest Euroopa Kohus ainult märkis, et eelotsusetaotluse esitanud kohus on „Prantsuse kohus", ja pidas seega küsimust vastuvõetavaks.[14] Kohtuasjas Eman ja Sevinger sedastas kohtupraktika, et liikmesriigi kodanik, kelle elukoht on ülemeremaal või -territooriumil, võib tugineda õigustele, mis on liidu kodanikele antud ELTL artiklis 18 jj, laiendades nii õigust olla valitud Euroopa Parlamendi valimistel nendele, kes elavad ÜMT-s, nagu oleks tegemist liikmesriigiga.[15] Aga hiljuti oli Euroopa Kohus kohtuasjas N seisukohal, et Hollandi Antillidel

14 – 12. detsembri 1990. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-100/89 ja C-101/89: Kaefer ja Procacci (EKL 1990, lk I-4647, punktid 8–10), mida kinnitati hiljem 12. veebruari 1992. aasta otsuses kohtuasjas C-260/90: Leplat (EKL 1992, lk I-643) vastuseks Papeete rahukohtu esitatud eelotsuse küsimusele.

15 – 12. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-300/04: Eman ja Sevinger (EKL 2006, lk I-8055).

asuv äriühing, kellel on tegelik kontroll teise, Ühendkuningriigis asuva äriühingu üle, kuulub asutamisvabaduse kohaldamisalasse, mõistes, et Hollandi Antille tuleb pidada liikmesriigi lahutamatuks osaks. [16]

38. Teistel juhtudel on Euroopa Kohus vastupidi leidnud, et ÜMT-d väärivad kolmanda riigiga samaväärset kohtlemist. Kohtuasjas van der Kooy loeti Hollandi Antillidel vabas ringluses olevate kaupade sissetoomist Madalmaadesse kolmandast riigist pärineva kauba sissetoomiseks ühendusse. [17] Kohtuasjas DADI ja Douane-Agenten käsitles Euroopa Kohus taas Hollandi Antillidelt pärineva kauba sissetoomist, seekord direktiivi 92/46/EMÜ seisukohast, [18] ja jõudis taas järeldusele, et ÜMT-dest pärinevad kaubad on samaväärsed kolmandast riigist pärit kaubaga. [19] Sama nähtub Euroopa Kohtu arvamustest rahvusvaheliste lepingute valdkonnas, kus ta on koguni kahel korral deklareerinud, et ÜMT-d jäävad liidu õiguse kohaldamisalast välja ja on seega „ühenduse suhtes samas olukorras nagu kolmandad riigid". [20]

39. Kuigi need kaks kohtupraktika suunda näivad vastupidised, ei ole need tegelikult nii väga vastupidised. Esimesele suunale vastavates kohtuasjades käsitleb Euroopa Kohus olukordi, kus asutamislepingus ei ole selgelt sätestatud aluslepingu kohaldatavus, nagu see on käesoleva eelotsusetaotluse puhul, Euroopa kodakondsusest tulenevad õigused või asutamisvabadus. Teine suund seevastu on arendatud just kaupade vaba liikumise alal, kus nii aluslepingu neljas osa kui ka nõukogu poolt seni vastu võetud otsused sätestavad täieliku korra, mis võimaldab Euroopa Kohtul käsitleda seda küsimust teisest seisukohast. Kõik see kinnitab, et ÜMT käsitamine liikmesriigina või kolmanda riigina on midagi, mis ei luba kategoorilisi lahendusi, vaid mida kohandatakse igal üksikjuhul eraldi vastavalt asjaomasele õiguslikule raamistikule ja

16 – 7. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-470/04: N (EKL 2006, lk I-7409, punktid 11 ja 28). Nagu on sedastatud kohtuotsuses, viis N oma elukoha üle Madalmaadest Ühendkuningriiki. Madalmaadest lahkumise hetkel oli ta kolme Madalmaade õiguse alusel asutatud osaühingu (*besloten vennootschappen*) ainuosanik, mille juhatus asus samast kuupäevast alates tegelikult Curaçaol (Hollandi Antillid). On tõenäoline, et tulemus, millele jõuab Euroopa Kohus, on seotud asjaoluga, et kolmele äriühingule kohaldatav õigus oli liikmesriigi õigus, aga igal juhul on vaieldamatu, et N koheldi samamoodi, nagu oleks koheldud iga aktsionäri, kelle äriühing asub liikmesriigis.

17 – 28. jaanuari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-181/97: van der Kooy (EKL 1999, lk I-483, punktid 34–39).

18 – Nõukogu 16. juuni 1992. aasta direktiiv, millega sätestatakse toorpiima, kuumtöödeldud piima ja piimapõhiste toodete tootmise ja turuleviimise tervishoiueeskirjad (EÜT L 268, lk 1; ELT eriväljaanne 3/13, lk 103).

19 – 21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-106/97: DADI ja Douane-Agenten (EKL 1999, lk I-5983, punktid 35–37).

20 – 4. oktoobri 1979. aasta arvamus kohtuasjas 1/78 (EKL 1979, lk 2871, punktid 61 ja 62) ja 15. novembri 1994. aasta otsus kohtuasjas 1/94 (EKL 1994, lk I-5267, punkt 17).

lähtudes väga hoolikalt ELTL neljandas osas ette nähtud assotsieerimise erikorraga taotletavatest eesmärkidest.

3. Kokkuvõte

40. Eespool esitatud argumente arvestades olen seisukohal, et ÜMT-de erikord asendab liidu üldise õiguskorra ja koosneb talle endale omastest esmase (ELTL artiklid 198–204) ja teisese õiguse normidest. Õigustühimiku korral võivad aluslepingud olla kohaldatavad sel määral, mis ei ohusta assotsieerimise eesmärke, mille tõttu on seega vaja analüüsida selle õigusnormi vahetut õigusmõju, millele tuginetakse, ELTL artiklite 198–204 seisukohast. Lisaks on vaja, nagu just märgitud, pöörata erilist tähelepanu nendele aluslepingu sätetele, mis kehtivad kolmandate riikide suhtes, et mitte kõrvale kalduda aluslepingu neljanda osa eesmärkidest. Nii see just ongi kapitali vaba liikumise puhul, mida ma analüüsin järgnevalt selle ÜMT-de suhtes kohaldatavuse aspektist.

B. *ELTL artikli 63 kohaldatavus ÜMT-de suhtes*

41. Siinkohal tuleks nüüd analüüsida komisjoni ja Prantsuse Vabariigi seisukohta, kes väidavad, ehkki eri põhjendustega, et ELTL artikkel 63 ei ole käesolevas kohtuasjas kohaldatav. Ühendkuningriik väitis omakorda, et käesolevas asjas ei ole tegemist mitte kapitali vaba liikumisega, vaid asutamisvabadusega.

42. Kõigepealt käsitlen Ühendkuningriigi seisukohta, mis on minu arvates alusetu põhjustel, mis ma esitan edaspidi. Seejärel pean ma käesoleva ettepaneku punktides 31–39 esitatud argumentide põhjal vajalikuks mitte nõustuda ka komisjoni ja Prantsuse Vabariigi seisukohtadega.

1. Kapitali vaba liikumise või asutamisvabaduse kohaldamine

43. Ühendkuningriik väitis, et käesolevas kohtuasjas on kohaldatav ELTL artiklis 49 sätestatud asutamisvabadus, mitte ELTL artiklis 63 ette nähtud kapitali vaba liikumine.

44. Tuleb tõepoolest tunnistada, et piir nende kahe vabaduse vahel on ebaselge ja et need ka kattuvad. Käesolevas asjas võib siiski selgelt hinnata, et siin ei ole kohaldatav asutamisvabadus, vähemalt menetluses esitatud asjaolude põhjal. Nagu on juba tunnistanud Euroopa Kohus, on selleks, et võiks kohaldada asutamisvabadust puudutavaid sätteid, üldjuhul vaja, et vastuvõtvas liikmesriigis oleks tagatud alaline kohalolek, ning kinnisvara omandamise ja valdamise puhul, et tegeldaks aktiivselt selle haldamisega. [21] Ei saa eitada, et äriühing Prunus on nii Poloniumi kui ka omakorda äriühingute Lovett ja Grebell kontrolli all ning et ta on juriidiline isik, mis asub, nagu nähtub eelotsusetaotlusest, Prantsusmaa territooriumil. Kogu teave, mis meil praegu on, viitab aga sellele, et küsimuses käsitletava maksuga maksustatava teo koosseisu kuuluv kinnisvara on otsene kinnisvarainvesteering. Järelikult on tegemist kinnisvaraga, mida kasutatakse majandustegevuses, kus, nagu meile teatatakse, ei toimu emaettevõtja ülesannetega seotud materiaalset tegevust. Seega on tegemist otseinvesteeringuga, milles kontroll Prunuse üle on tehniline vahend kapitali vaba liikumise teostamiseks, see tähendab investeerimiseks.

45. Samale järeldusele jõudis pealegi Euroopa Kohus kohtuasjas ELISA, käsitledes sama argumenti CGI artikli 990E suhtes, kus ta välistas tema käsutuses olevate faktiliste asjaolude seisukohast asutamisvabaduse kohaldamise. [22]

46. Käesolevas asjas kinnitab seda, et asi on kaugel asutamisvabadusest, ka see, kui meelde tuletada, et emaettevõtja asukoht on ÜMT-s. Seega tuleks kindlaks teha, kas ELTL artikkel 49 või 1991. ja 2001. aasta otsused laiendavad asutamisvabadust Briti Neitsisaartel asuvatele äriühingutele, millel on tütarettevõtjad liikmesriigis. [23] Kuna on juba tuvastatud, et isegi liikmesriikidevahelises asjas ei oleks kohaldatav asutamisvabadus, ei näi olevat vajalik peatuda üksikasjalikumalt probleemi sellel teisel aspektil.

21 – Vt üldiselt 21. juuni 1974. aasta otsus kohtuasjas 2/74: Reyners (EKL 1974, lk 631, punkt 21); 30. novembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-55/94: Gebhard (EKL 1995, lk I-4165, punkt 25) ja konkreetsemalt 14. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-386/04: Centro di Musicologia Walter Stauffer (EKL 2006, lk I-8203, punkt 18), kus tehakse analüüs lähtuvalt sellest eeldusest. „Selleks et võiks kohaldada asutamisvabadust puudutavaid sätteid, on üldjuhul vaja, et vastuvõtvas liikmesriigis oleks tagatud alaline kohalolek, ning kinnisvara omandamise ja valdamise puhul, et tegeldaks aktiivselt selle haldamisega. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu kirjeldatud asjaoludest tuleneb, et sihtasutusel ei ole Saksamaal tegevuskohta ja kinnisasja üürileandmist korraldab Saksa ühistu. […] Seega tuleb järeldada, et asutamisvabadust käsitlevad sätted ei kuulu sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas kohaldamisele" (punktid 19 ja 20).

22 – Eespool viidatud kohtuotsus ELISA, punktid 63–65.

23 – Vt selle kohta, aga kohtuvaidluses, kus oli tegemist kolmandate riikidega, mitte ÜMT-dega, eespool viidatud kohtuotsus A, punkt 29, ning eespool 16. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus N selles rõhutatud nüanssidega.

47. Seega ei nõustu ma käesolevas menetluses esitatud andmete põhjal Ühendkuningriigi teesiga ning teen Euroopa Kohtule ettepaneku lahendada küsimused ainult kapitali vaba liikumise seisukohast.

2. ELTL artikli 63 lõike 1 kohaldatamatus tulenevalt otsustest 91/482 ja 2001/822.

48. Prantsuse Vabariik väidab, et kapitali vaba liikumist käsitlevate sätete puudumine nii ELTL neljandas osas kui ka ÜMT-de assotsieerimise otsustes tähendab, et liit ei ole oma suhetes kõnealuste territooriumidega selles valdkonnas liberaliseerimismeetmeid ette näinud. Prantsuse Vabariik leiab, et see tulemus takistab ÜMT-de võrdsustamist kolmanda riigiga nendel territooriumidel kehtiva autonoomse korra tõttu.

49. Kõigepealt tuleb tunnistada, et Prantsuse Vabariigil on õigus, kui ta rõhutab nii otsuse 91/482 artikli 180 kui ka otsuse 2001/822 artikli 47 tähtsust käesolevas kohtuasjas. Just need sätted võiksid põhimõtteliselt reguleerida sellist juhtu nagu käesolevas asjas, sest need sätestavad ÜMT-de ja liidu vahel kapitali vaba liikumise eritingimused. Uue otsuse jõustumise ja vana otsuse kehtetuks tunnistamise tagajärjel oli 2001. aasta maksu tasumiseks kehtiv õigus otsus 91/482, samas kui sellele järgneva aasta maksu tasumist reguleerib otsus 2001/822. [24]

50. Nagu rõhutab õigesti Prantsuse Vabariik, koondatakse ÜMT-de assotsieerimise otsustes kapitali puhul tähelepanu enamasti kapitali liikumisele liikmesriikidest ÜMT-desse. Teisiti öeldes tundub olevat tegemist pigem ühepoolse kui kahepoolse vabadusega, mille mõte on edendada ÜMT-desse tehtavate Euroopa investeeringute poliitikat. See käsitus on välja toodud otsuse 91/482 artikli 168 punktis e, kus nõuti, et tuleb hõlbustada „finantsvoogude suurendamist ja stabiliseerimist ühenduse erasektorist ÜMT-*desse*". [25] Otsusega 2001/822 muudeti selle sätte sisu, jättes välja õigusnormi ühepoolsuse, aga selle artikli 47 lõike 1 punktis b nähti taas ette erimeetmed liidust ÜMT-desse tehtavate kapitaliinvesteeringute kaitsmiseks. Nii keelab kõnealune säte kõik piirangud kapitali vabale liikumisele „vastuvõtva liikmesriigi, riigi või

24 – Otsuse 2001/822 artikkel 63, mille kohaselt see õigusakt jõustus 2. detsembril 2001 ning otsuse 91/482 õigusmõju lõppes eelneval päeval.

25 – Kohtujuristi kursiiv.

territooriumi õigusaktide kohaselt asutatud äriühingutesse otse investeerimisel”. [26]

51. Sellegipoolest ei tähenda asjaolu, et otsustes on tähelepanu keskmes kapitali liikumine ÜMT-desse, tingimata seda, et ELTL neljanda osa või otsuste kohaldamisala on ainult ja eranditult ühepoolne: keskusest perifeeria suunas. Vastupidi, viidatud sätted annavad tunnistust, et ÜMT-des kapitali suhtes kehtiv kord on intensiivsem viimaste suunas, aga need sätted ei tähenda vabaduse kahepoolse kontseptsiooni kaotamist. Teisisõnu öeldes näeb ÜMT-de erikord ette konkreetsed meetmed selleks, et kindlustada suuremate tagatistega Euroopa kapitalivoog ÜMT-desse, aga see ei tähenda mingil juhul, et see kord teistpidist voogu ei tunne.

52. Vaatame osade kaupa, mil määral see kahepoolsus avaldub.

53. Esimene aspekt, mida tuleb arvesse võtta, on 1991. ja 2001. aasta otsuste grammatiline sisu. Otsuse 91/482 puhul võimaldab asjaolu, et kapitali liikumine piirdub kitsalt vahetustehingutega, väita, et selline juhus nagu käesolevas asjas ei kuulu selle otsuse kohaldamisalasse. Vastus on mõneti keerukam otsuse 2001/822 puhul, mille artikli 47 eesmärk ei piirdu konkreetse tegevusega, vaid milles mõeldakse sõnaselgelt „otseinvesteeringuid” „maksebilansi kapitalikonto kohaste tehingute” raames. Nagu ma aga juba märkisin käesoleva ettepaneku punktis 50, käsitleb see artikkel ÜMT-des asutatud äriühingutesse tehtavaid otseinvesteeringuid, piirates nii otsuse kohaldamisala kapitalivoogudega liikmesriikidest ülemereterritooriumidele. Seega tuleb järeldada, et kumbki otsus ei hõlma sellist juhtu nagu käesolevas kohtuasjas, sest nende sätted käsitlevad tegevust või

26 – See säte tekitab mõningaid küsimusi selle erinevate tõlgete tõttu. Prantsuskeelses versioonis sätestab tekst, et „les États membres et les autorités des PTOM n'imposent aucune restriction aux libres mouvements des capitaux concernant les investissements directs réalisés *dans des sociétés constituées conformément au droit de l'État membre du pays ou territoire d'accueil*” (kohtujuristi kursiiv). Hispaaniakeelne versioon aga ühes teiste keeleversioonidega (inglis- või saksakeelsega näiteks) annab sõnadega „sociedades constituidas de conformidad con la legislación del Estado miembro, país o territorio de acogida” [vastuvõtva liikmesriigi, riigi või territooriumi õigusaktide kohaselt asutatud äriühingud] mõista, et asjaomaseid äriühinguid reguleerib kas liikmesriigi seadus või ÜMT seadus. Prantsuskeelse teksti sisust tuleb välja otse vastupidine, sest on ilmne, et seal mõeldakse selles sättes äriühinguid, *mida reguleerib liikmesriigi seadus ja mille registrijärgne asukoht on ÜMT-s*, millega kõnealusel riigil on erilised liidu sidemed, mis kinnitab sellele sättele Prantsuse valitsuse antud tõlgendust, mille kohaselt on nende sõnul see vabadus ühesuunaline ja suunatud ÜMT-sse. See erinevus esineb ka teistes keeleversioonides, mille tõttu on Euroopa Kohus sunnitud seisukoha võtma ühe või teise tõlgenduse järgi, kuigi kooskõlas ÜMT-sid käsitlevate otsuste muudatustega viitab kõik sellele, et prantsuskeelne versioon on õige.

kapitalivooge, millega ei ole käesolevas kohtuasjas tegemist.

54. Ent asjaolu, et otsustes puuduvad sellise juhu kohased sätted nagu käesolev asi, ei tähenda tingimata, et liidu õigus on oma funktsiooni ammendanud. Nagu on märgitud käesoleva ettepaneku punktides 31–39, ei ole ÜMT-de suhtes kohaldatav õigus asutamislepingute üldsätete mõju suhtes immuunne autonoomne õiguskord. Pigem vastupidi, kui on kinnitatud, et konkreetsele juhule ei ole kohaldatavad erisätted, tuleb ELTL neljanda osa eesmärkidest lähtudes kontrollida, kas saab tugineda aluslepingus ette nähtud õigusnormile, mis kehtib kolmandate riikide suhtes. Käesoleval juhul taandub küsimus sellele, kas ELTL artikkel 63 on säte, mis on ELTL artikli 198 jj seisukohast kohaldatav siseriikliku meetme suhtes, mis piirab kapitali vaba liikumist ÜMT-st liitu.

55. Nagu ma juba rõhutasin, sätestab ELTL artikkel 63 kapitali vaba liikumise, täpsustades, et selle sätte õigusmõju ei kehti mitte ainult liikmesriikide, vaid ka kolmandate riikide suhtes. Seega on kapitali vaba liikumisega – mõneti erandlikult, kui võrrelda ülejäänud vabadustega – vastuolus ka sellised siseriiklikud meetmed, mis raskendavad kapitali väljumist ja sisenemist kolmandatesse riikidesse ja kolmandatest riikidest. Selle eripära põhjal leian, et ELTL artikkel 63 on ELTL artikli 198 jj seisukohast tõlgendatuna ÜMT-de suhtes kohaldatav.

56. Õigupoolest hõlmab arusaam kapitali vabast liikumisest kui välisele avatud korrast paratamatult selle käsitamist universaalsena. Kapitaliturgude avamine ei toimu killustatult, vaid üldiselt, et täita hästi tuntud ja varem kirjeldatud eesmärke. [27] Arvata, et see vabadus ei ole ÜMT-de suhtes kohaldatav, oleks vastuolus juba ELTL artikli 63 aluseks oleva mõtte endaga, sest see kujutaks endast nii märkimisväärset erandit, mis peaks igal juhul olema sätestatud sõnaselgelt. [28]

57. Teisest küljest oleksid ÜMT-de erikorra eesmärgid, nimelt nende majanduslik ja sotsiaalne edendamine, ohus, kui liit lubaks

27 – Vt käesoleva ettepaneku punkt 21.

28 – Nii on seda tõlgendanud nt Madalmaade Ülemkohus 13. juuli 2001. aasta kohtuotsuses (nr 35 333, BNB 2001/323), mida hiljem kinnitati 12. augusti 2005. aasta kohtuotsuses (nr 39 935, BNB x). Vt selle kohta Smits, D. S., „The position of the EU Member States' associated and dependent territories under the freedom of establishment, the free movement of capital and secondary EU law in the field of company taxation", *Intertax*, nr 12, 2010.

liikmesriikidest pärit kapitali sisenemist ÜMT-desse ja samal ajal piiraks rangelt kapitalivoogu ÜMT-dest. Majandusliku ja sotsiaalse arengu edendamine koos „tihedate majandussidemete" loomisega ÜMT-de ja liidu vahel ei näi olevat ühitatav kapitali vaba liikumisega, millest on ÜMT-d välja jäetud, samas kui sellesse on kaasa arvatud mis tahes kolmandad riigid. Just ÜMT-sid liiduga ühendavad sidemed õigustavadki assotsieerimiskorda, mis kindlustab majandussuhteid nende kahe territooriumi vahel. Sellise korraga võib mõnel juhul kaasneda piirangute kehtestamine, mis vahel neutraliseeritakse teiste sätetega. [29] Just seda sunnibki kaaluma eelkõige otsus 2001/822, nagu ka kõik teised sellele eelnenud õigusaktid. Kui sellekohased sätted puuduvad, tuleb mõista, et aluslepingus ette nähtud üldine vabadus, mida kohaldatakse eelkõige ja eranditult kõikide kolmandate riikide suhtes, peab hõlmama ka ÜMT-sid.

58. Kokkuvõttes näib mulle, et Prantsuse Vabariigi argumendiga ei saa nõustuda. Seega ja kõike eespool öeldut arvestades leian, et kuna assotsieerimisotsustes erikord puudub, on ÜMT-de suhtes ELTL artikkel 63 kohaldatav.

29 – Vt nt kaupade vaba liikumise kohta ELTL artikli 200 lõige 3, mis annab ÜMT-dele õiguse „võtta tollimakse, mis vastavad nende arengu ja industrialiseerimise vajadustele või annavad nende eelarvesse tulu".

3. ELTL artikli 63 kohaldatamatus *stand-still*-klausli tõttu, mis on sätestatud ELTL artikli 64 lõikes 1.

59. Komisjoni arvates kuulub kõnealune Prantsuse õigusnorm ELTL artikli 64 lõike 1 kohaldamisalasse, kuivõrd tegemist on õigusnormiga, mis esiteks kehtis 31. detsembril 1993, teiseks käsitleb kolmandast riigist pärit kapitali liikumist ja mida kolmandaks kasutatakse otseinvesteeringuks kinnisvarasse. Kui need tingimused on täidetud, loob ELTL artikli 64 lõige 1 teatud moodi *stand-still*-efekti, mille alusel kapitali vaba liikumine ei avalda mõju nendele siseriiklikele meetmetele, mis vastavad nimetatud tingimustele.

60. Komisjonil on õigus, kui ta väidab, et CGI-s sätestatud maks, nagu see on kohaldatav käesolevas kohtuasjas, on meede, mis oli 31. detsembril 1993 „olemas". Euroopa Kohtul oli juba võimalus selle üle otsustada, [30] ja ma nõustun komisjoniga, kui ta leiab, et kõnealune maks vastab tingimustele, mis on nõutavad

30 – Kohtuasjas A tehtud kohtuotsuses tuvastas Euroopa Kohus, et „[m]õiste „31. detsembril 1993 kehtivad piirangud" [eeldab] seda, et õiguslik raamistik, mille osa kõnesolev piirang on, on olnud katkematult alates sellest kuupäevast liikmesriigi õiguskorra osa. Vastupidisel juhul võiks liikmesriik igal ajal tema õiguskorras 31. detsembril 1993 kehtinud, kuid kehtetuks tunnistatud piiranguid, mis puudutavad kapitali kolmandatesse riikidesse ja kolmandatest riikidest liikumist, uuesti kehtestada" (punkt 48). Vt ka 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-446/04: Test Claimants in the FII Group Litigation (EKL 2006, lk I-11753, punkt 192) ja 24. mai 2007. aasta otsus kohtuasjas C-157/05: Holböck (EKL 2007, lk I-4051, punkt 41).

selleks, et seda saaks pidada kõnealusel kuupäeval „olemas olevaks" meetmeks. Sama võib öelda „otseinvesteeringu" laadi kohta, mida nõuab ELTL artikli 64 lõige 1, sest tegemist on õigusnormiga, mis reguleerib maksu, mida võetakse kolmandatest riikidest pärit kapitaliga tehtud kinnisvarainvesteeringute pealt.[31] Asjaolu, et kapital on liikunud etapiliselt äriühingute ahelat pidi, ei võta kõnealuselt õigusnormilt selle funktsiooni piirata otseinvesteerimist kinnisvarasse.

61. Lõpuks on komisjon seisukohal, et Briti Neitsisaared kui ÜMT on „kolmas riik" ELTL artikli 64 lõike 1 tähenduses. Oma seisukoha põhjendamiseks viitab komisjon arvamustele 1/78 ja 1/94, kus Euroopa Kohus väitis, et kuna ÜMT-d jäävad asutamislepingu kohaldamisalast välja, tuleb neid liidu õiguses käsitada kolmandate riikidena.[32] Ka teised Euroopa Kohtu otsused, nagu ma juba märkisin käesoleva ettepaneku punktis 38, näitavad samuti kalduvust samastada ÜMT-sid kolmandate riikidega, samas kui muudel juhtudel otsustatakse teistsuguse lahenduse kasuks.

62. Komisjoni seisukohaga selle kolmanda tingimuse suhtes on raske niisamuti nõustuda, sest see lihtsustab ülemääraselt ÜMT-de staatust, millel on, nagu enne märgitud, eripära, mille tõttu ei saa anda kategoorilisi lahendusi. Kui asutamislepingus nimetatakse kolmandaid riike teistes sätetes peale neljanda osa, tuleb, nagu ma eespool märkisin, hinnata igal üksikjuhul eraldi, kas säte on ÜMT-de suhtes kohaldatav või mitte. Tegelikult näib, et kohtupraktikas järgitakse seda käsitust juba mõnda aega, sest koos otsustega, mille tõi välja komisjon, viidates ÜMT-de ja kolmandate riikide võrdsustamisele, on ka kohtuotsuseid, milles seda samastamist eitatakse.[33]

63. Minu arvates tuleb ELTL artikli 64 lõikes 1 „kolmandaid riike" tõlgendada, lähtudes

31 – 24. juuni 1988. aasta direktiivis 88/361/EMÜ asutamislepingu artikli 67 rakendamise kohta (EÜT L 178, lk 5; ELT eriväljaanne 10/01, lk 10) esitatud kirjelduse järgi on otseinvesteeringud kinnisvarasse „[f]üüsiliste isikute poolt hoonete ja maa ostmine ning hoonete ehitamine kasu saamise eesmärgil või isiklikuks kasutamiseks. See kategooria hõlmab ka kasutusvaldust, reaalservituuti ja hoonestusõigust". Sellel definitsioonil on tõlgenduslik väärtus mõiste „otseinvesteering kinnisvarasse" kindlaksmääramisel kapitali vaba liikumise valdkonnas, nagu on Euroopa Kohus kinnitanud mitmel korral (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; eespool viidatud kohtuotsus Centro di Musicologia Walter Stauffer, punkt 22, ja eespool viidatud kohtuotsus ELISA, punktid 33 ja 34).

32 – Eespool viidatud arvamused 1/78, punkt 62, ja 1/94, punkt 17.

33 – Vt käesoleva ettepaneku punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika.

selle sätte konkreetsetest eesmärkidest. Nimelt on selle sätte eesmärk anda riikidele ja liidule voli otsustada ühepoolselt lõpetada meetmed, mis on vastuolus ELTL artikliga 63, tingimusel et need on võetud enne 31. detsembrit 1993. Tegemist on teisisõnu vabatahtliku *stand-still*-klausliga liikmesriikide ja liidu kasuks, mille alus oli ajalooline hetk, kui sündis Euroopa rahanduspoliitika ja kui kapitali vaba liikumine sätestati aluslepingutes lisavabadusena. [34] Sel ajal võis ette näha kapitali liberaliseerimise positiivseid tagajärgi, aga tajuti ka negatiivse mõju ohtu, mis võis õigustada tol ajal juba võetud meetmete säilitamist kaitseks võimalike tasakaalustamatuste vastu kapitali liikumises.

64. Nagu igasugust üldisest vabadusest erandi tegemise klauslit tuleb ELTL artikli 64 lõiget 1 tõlgendada kitsalt. [35] Tegelikult avaldub selle sätte piirav mõju asjaolus, et see ei hõlma kõiki kapitali liikumise vorme, vaid piirdub konkreetselt nende liikumistega, mis tehakse seoses otseinvesteeringutega, asutamisega, finantsteenuste osutamisega või väärtpaberite lubamisega kapitaliturgudele. Samuti on erand tehtud üksnes ja ainult kolmandatest riikidest pärit kapitali jaoks, mis on reaktsioon kapitali vaba liikumise loomupärasele ja ainuomasele eripärale, mis iseloomustab selle vabaduse välismõõdet.

65. Kui teisest küljest lähtuda eesmärkidest, mida aluslepingus ÜMT-de jaoks erikorra kehtestamisega taotletakse, torkab silma, et kõnealuse staatuse prioriteet on tugevdada poliitilisi, sotsiaalseid ja majanduslikke sidemeid nende territooriumide ja liidu vahel. Vaatamata sellele, et need ei ole formaalselt *liidu* territoorium, märkisin juba eespool, et ÜMT-d on *liiduga* seotud tingimustel, mis vahel lähendavad neid rohkem liikmesriigi kui kolmanda riigi staatusele. Kuivõrd teisest küljest ei ole need ka kolmandad riigid, sest need ei ole rahvusvahelise iseseisva õigusvõimega suveräänsed riigid, tuleb samas nende sidet liiduga mõista alati integratsiooni mõttes. Tegemist on nii-öelda erineva ja etapiviisilise, aga kokkuvõttes ikkagi liikmesriikidevahelise integratsiooniga.

66. Samamoodi tuleb, nagu ma käesoleva ettepaneku punktis 56 juba välja tõin, ELTL artiklis 63 ette nähtud kapitali vaba liikumist kohaldada ÜMT-de suhtes, sest vastasel

34 – Vt selle sätte kohta Hindelang, S., *The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment,* Oxford, Oxford University Press, 2009, lk 275 jj.

35 – Vt selle kohta eespool viidatud Hindelang, S., lk 280–291.

korral oleks kolmandate riikide puhul tunnustatud vabadus paradoksaalselt keelatud territooriumidele, millega liidul on erilised sidemed. Sellest eeldusest lähtudes tuleb erandi kohaldamist vabadusest, mis on reserveeritud ainult kolmandatele riikidele, tõlgendada selle erandi kohaldamisel sellistele territooriumidele nagu ÜMT-d ülima ettevaatusega. Asjaolu, et need ei ole riigid ranges tähenduses ja et nende suhtes kehtib aluslepingus sõnaselgelt sätestatud kaitsekord, õigustab minu arvates seda, et ELTL artikli 64 lõikes 1 sätestatud erand ei ole kõnealuste territooriumide suhtes kohaldatav.

67. Lõpuks sobib see järeldus kõige paremini kokku aluslepingu süsteemiga, sest see asetab ÜMT-d õiguslikku olukorda, mis on neile antud ELTL neljandas osas: territooriumid, kus kehtib kord, mis võimaldab teha erandit aluslepingu üldeeskirjadest, aga mis võib sellekohaste sätete puudumisel alluda nendele eeskirjadele, eriti kui need on kehtestatud kolmandate riikide suhtes. Kõike seda arvestades võib väita, et ELTL artikli 64 lõige 1 ei luba ÜMT-de ja kolmandate riikide võrdsustamist, sest tegemist on vastupidi konkreetse ajutise probleemiga piirduva sättega, mille laiendamine ÜMT-dele oleks vastuolus nende eesmärkidega, mida taotletakse aluslepingutes, kus nendele territooriumidele on määratud eriline poliitiline, majanduslik ja sotsiaalne side liiduga.

68. Järelikult ja vastuseks komisjoni argumentidele leian, et ELTL artikli 64 lõige 1 ei ole kohaldatav sellisele meetmele, nagu on ette nähtud CGI artiklis 990E ja mida kohaldatakse juriidilise isiku suhtes, kelle tegelik juhtimiskeskus asub Briti Neitsisaartel.

C. *ELTL artikli 63 rikkumine*

69. Nüüd, kui eespool nimetatud küsimused on selgitatud, jääb analüüsida, kas vaidlusalune Prantsuse meede on ELTL artiklis 63 ette nähtud kapitali vaba liikumise seisukohast selle vaba liikumisega kooskõlas. Juhul kui vastus on eitav, tuleks seejärel kontrollida, kas saab kasutada mõnda ELTL artiklis 65 sätestatud põhjendust.

1. Kapitali vaba liikumise piirangu esinemine

70. Juba kohtuasjas ELISA [36] tehtud kohtuotsuses oli Euroopa Kohtul võimalus avaldada

36 – Eespool viidatud kohtuotsus ELISA.

arvamust, kas CGI artikkel 990E on ELTL artikli 63 lõikega 1 vastuolus, ehkki see toimus kohtuvaidluses, kus maksustatava juriidilise isiku tegelik juhtimiskeskus asus Luksemburgis. Kohtuasjas ELISA arutati seega Prantsuse maksu õiguspärasust juhul, kui oli tegemist kapitali liikumisega liikmesriikide vahel. Samamoodi nagu käesolevas kohtuasjas väitis Prantsuse Vabariik, et tingimus, et peab olema sõlmitud haldusabi kokkulepe maksupettuste ja maksudest kõrvalehoidumise vastu võitlemiseks või leping, mis tagab maksumaksjate võrdõiguslikkuse põhimõtte, on proportsionaalne nõue, mis ei takista kapitali vaba liikumist.

71. Euroopa Kohus ei võtnud Prantsuse Vabariigi argumenti vastu ja leidis, et kuna selline tingimus nagu eespool nimetatu nõuab asjaomaste liikmesriikide kahepoolset otsust, on see *de facto* samaväärne alalise korraga, kus ei tehta vaidlusalusest maksust maksuvabastust juriidilistele isikutele, kelle tegelik juhtimiskeskus asub teises liikmesriigis, mitte Prantsusmaal. Seega kujutas kõnealune õigusnorm Euroopa Kohtu arvates „kõnealuste juriidiliste isikute jaoks kapitali vaba liikumise piirangut, mis on [asutamislepinguga] põhimõtteliselt keelatud”. [37]

72. Vaatamata sellele, et kohtuotsuses ELISA lahendati piiramise küsimus selgelt, on veel vaja välja selgitada, kas see lahendus on laiendatav sellisele juhule, kui juriidilise isiku tegelik juhtimiskeskus ei asu mitte liikmesriigis, vaid kolmandas riigis või mujal kui liidu territooriumil. Vastuse sellele küsimusele annab vähemalt osaliselt kohtuotsus A. [38]

73. Nimelt küsiti kõnealuses kohtuasjas Euroopa Kohtult, kas ELTL artikli 63 lõikes 1 kasutatud kapitali vaba liikumise piiramise mõiste peab olema liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelistes suhetes sama ulatusega nagu liikmesriikidevahelistes suhetes. Vastupidiselt paljude kõnealuses kohtuasjas osalenud valitsuste väidetele jõudis Euroopa Kohus järeldusele, et piiramise mõiste on põhimõtteliselt sama, kuigi ta rõhutas, et tuleb arvesse võtta asjaolu, et aluslepingus on ette nähtud konkreetsed erandid kapitali liikumise suhtes kolmandatest riikidest või kolmandatesse riikidesse, [39] ning seda, et kohaldatav õiguslik raamistik on tingimata erinev liikmesriikide vahel kehtivast raamistikust tulenevalt liikmesriikide osalemisest Euroopa majandusliku integratsiooni protsessis. [40] Kinnitades juba kohtuotsuses Test Claimants [41] alustatud mõtteliini, pidas Euroopa Kohus nii kehtivaks

37 – Eespool viidatud kohtuotsus ELISA, punkt 78.

38 – Eespool viidatud kohtuotsus A.

39 – Vt ELTL artikli 64 lõige 1, ELTL artikkel 66 ja ELTL artikli 75 lõiked 1 ja 2.

40 – Eespool viidatud kohtuotsus A, punktid 35–38.

41 – Eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 171.

tõlgendust, mis võimaldaks kohaldada kapitali valdkonnas tema kohtupraktikat, ehkki mõne kohandusega, liikmesriikide vahel tekkivate olukordade suhtes. [42]

74. Kuigi kohtuasjades A ja Test Claimants käsitleti maksumeetmeid, millega maksustati teises liikmesriigis asuvate äriühingute teenitud dividende, kinnitati hiljuti sama käsitust, aga just nimelt sama CGI artikli 990E suhtes, milles on nüüd uuesti küsimus. Kohtuasjas Établissements Rimbaud [43] oli Euroopa Kohtul lõpuks võimalus otsustada, kas kõnealune säte kujutab endast piirangut, kui juriidilise isiku tegelik juhtimiskeskus asub kolmandas riigis, konkreetselt Euroopa Majanduspiirkonna riigis. On tõsi, et sellistel asjaoludel muutus aluseks olev õiguslik raamistik formaalselt, sest kohaldatav ei olnud ELTL artikli 63 lõige 1, vaid EMP lepingu artikkel 40. Sellegipoolest kordab see säte viidatud ELTL artikli 63 lõike 1 sisu ja nii kohaldatakse selle tõlgendamisel juba väljaarendatud kohtupraktikat EMP lepingu võimalikult ühetaolise tõlgendamise tagamiseks põhimõtteliselt ka EMP lepingu artikli 40 suhtes. [44] Nendel asjaoludel jõudis Euroopa Kohus järeldusele, et selline õigusnorm nagu Prantsuse õigusnorm, mida arutati EMP lepingu raames, vähendab mitteresidendist äriühingute, nagu Liechtensteinis asuvate äriühingute huvi teha Prantsusmaal kinnisvarainvesteeringuid. [45]

75. Nagu ma juba eespool märkisin, toimub ÜMT-de ja kolmandate riikide assotsieerimine esimeste kui liiduga tihedate sidemetega seotud territooriumide erilise staatuse alusel. See eeldab, et kuigi kohtupraktikat A või Test Claimants ei saa automaatselt kohaldada sellises kontekstis nagu käesolevas asjas, ei saa ka kategooriliselt väita, et tegemist on sellise asjaga nagu kohtuasjades ELISA või Établissements Rimbaud. Vastupidi, asjaolu, et Prantsuse maksukohustuslasest juriidilise isiku tegelik juhtimiskeskus on Briti Neitsisaartel, eeldab, et ELTL artikli 63 lõike 1 tõlgendamiseks tuleb arvesse võtta kõnealuse

42 – Kohtujurist Y. Bot väljendas seda selgelt oma ettepanekus eespool viidatud kohtuasjas A: „Asutamisleping ei täpsusta põhjuseid, miks laiendati viimati nimetatud vabaduse kohaldamisala kolmandatele riikidele. Üldteada on see, et seda laienemist tuleb seostada ühenduse rahapoliitika arenguga. Kui liikmesriigid oleksid tahtnud, et see eesmärgi erinevus oleks väljendatud liberaliseerimise ulatuses kolmandaid riike puudutavate suhete osas, oleksid nad loogiliselt võttes pidanud kehtestama erineva sõnastusega kapitali liikumise vabaduse põhimõtte ühenduses ja ühendusevälisel tasandil, nagu oli varem. Asjaolu, et vaatamata viimatinimetatud erinevusele otsustasid nad kasutada seda liikumisvabadust samas sõnastuses ja asutamislepingu samas artiklis, saab minu arvates seletada üksnes kavatsusega anda sellele sama ulatus mõlemal kirjeldatud juhul" (punkt 77).

43 – Eespool viidatud kohtuotsus Établissements Rimbaud.

44 – Vt 23. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-452/01: Ospelt ja Schlössle Weissenberg (EKL 2003, lk I-9743, punkt 29); 1. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-286/02: Bellio F.lli (EKL 2004, lk I-3465, punkt 34); 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-471/04: Keller Holding (EKL 2006, lk I-2107, punkt 48); 11. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C-521/07: komisjon *vs.* Madalmaad (EKL 2009, lk I-4873, punkt 15); 23. oktoobri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-157/07: Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (EKL 2008, lk I-8061, punkt 24) ja 19. novembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-540/07: komisjon *vs.* Itaalia (EKL 2009, lk I-10983, punkt 65).

45 – Eespool viidatud kohtuotsus Établissements Rimbaud, punktid 25–29.

territooriumi eripära. Kaalutlused, mis ma esitan, peavad aitama sellele küsimusele vastata.

76. Nii ma juba ütlesin käesoleva ettepaneku punktides 31–39, et ELTL artikli 63 lõige 1 on ÜMT-de suhtes kohaldatav. Sellest eeldusest lähtudes on vaja rõhutada, nagu tegi Euroopa Kohus kohtuasjades A ja Test Claimants, et kapitali liikumine Briti Neitsisaartele või nendelt saartelt toimub teistsuguses õiguslikus kontekstis kui liidusisesed liikumised. [46] Aga kuigi see õigusliku raamistiku erinevus võib sellise meetme nagu käesolevas asjas õigustuseks esitatud põhjenduste üle otsustamist määravalt mõjutada, ei takista miski Euroopa Kohtul tuvastada otseselt ja vahetult, et esineb vabaduse piiramine ELTL artikli 63 lõike 1 mõistes.

77. Selles mõttes annab nii kohtuotsus ELISA kui ka kohtuotsus Établissements Rimbaud kasulikke viiteid, sest mõlemad keskenduvad samale sättele, mida arutatakse käesolevas asjas. Käesoleva kohtuasja kontekstis teatas Euroopa Kohus kahtlusteta, et kuna selline kord, nagu on ette nähtud CGI artiklis 990E, loob *de facto* alalise korra, kus ei tehta vaidlusalusest maksust maksuvabastust juriidilistele isikutele, kelle tegelik juhtimiskeskus asub väljaspool Prantsuse territooriumi, on see põhimõtteline kapitali vaba liikumise piiramine. [47] Ma ei näe mingit põhjust, miks peaks sellistel asjaoludel nagu käesolevas asjas, kui on kinnitatud ELTL artikli 63 lõike 1 kohaldatavust, ja kuna tegelik juhtimiskeskus on ÜMT-s, vastus olema teistsugune.

78. Seega nähtub eespool öeldust, et kuna selline säte nagu CGI artiklis 990E antud seab juriidiliste isikute puhul, kelle juhtimiskeskus ei ole Prantsusmaal, maksuvabastuse tingimuseks, et nende puhul peab erinevalt ülejäänud maksukohustuslastest olema täidetud lisanõue, nimelt et Prantsuse Vabariigi ja käesoleval juhul ÜMT vahel on sõlmitud vastav leping, kujutab see endast ELTL artikli 63 lõikega 1 põhimõtteliselt keelatud piirangut.

2. Piirangu õigustatus

79. Siinkohal tuleb kohe märkida, et ELTL artikli 65 lõiked 1 ja 2 on üks põhjenduste variant, mis on esmases õiguses

46 – Eespool viidatud kohtuotsus A, punktid 36 ja 37, ning eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punktid 170 ja 171.

47 – Eespool viidatud kohtuotsus ELISA, punktid 75–78, ja eespool viidatud kohtuotsus Établissements Rimbaud, punktid 25–29.

liikumisvabaduste jaoks ette nähtud. Kõnealune artikkel sätestab tegelikult kolm üldist erandit, seejärel nende piirangu, aga lõpptulemusena laiendab liikmesriikide kaalutlusruumi. Nii näeb lõike 1 punkt a ette põhjenduse maksumeetmete jaoks, mis eristavad objektiivselt võrreldamatuid olukordi; lõike 1 punkt b sätestab üldise põhjenduse, mis on muude põhjenduste hulgas õigustatud avaliku korra seisukohalt, ja lõige 2 viitab asutamisõiguse piirangute erijuhule.

80. Alustuseks analüüsin esimest põhjendust, mis ei ole muu kui ELTL artikli 65 lõike 1 punktis a sätestatud põhjendus. Teatavasti on seda põhjendust, mis kehtib ainult siseriiklike „maksuseaduse" meetmete kohta, mis näevad ette erineva kohtlemise, Euroopa Kohtu praktikas juba rakendatud, sealhulgas enne ELTL artikli 65 jõustumist. Nagu Euroopa Kohtul oli juba võimalus teatada kohtuotsuses Verkooijen,[48] oli kohtupraktikas enne ELTL artikli 65 jõustumist (endine EÜ artikkel 73D) tunnistatud konkreetselt alates kohtuotsusest Schumacker,[49] et siseriiklikud maksuseadused, mis sätestasid teatud erisusi selles artiklis kirjeldatud viisil, eelkõige maksumaksjate elukohast sõltuvalt, võisid olla kooskõlas ühenduse õigusega, niivõrd kui neid kohaldatakse objektiivselt erinevate olukordade suhtes. Seega, kuigi Euroopa Kohus kohaldab nüüd sisuliselt ELTL artikli 65 lõike 1 punkti a, teeb ta seda oma varasemast kohtupraktikast lähtudes ja kasutades topelt*ttesti*.

81. Esimeses etapis analüüsitakse, kas siseriiklik õigusnorm või otsus puudutab objektiivselt võrreldavaid olukordi. Kui jõutakse järeldusele, et see nii ei ole, tuleb meede lugeda õiguspäraseks.[50] Kui aga tulemus on vastupidine, tuleb teha veel üks analüüs: kui on tuvastatud, et olukorrad on võrreldavad, otsustab Euroopa Kohus, kas on üldisest huvist tulenevat ülekaalukat põhjust, mis õigustaks proportsionaalsuse põhimõtte seisukohast meetme õiguspärasust.[51] Selles teises etapis võib tugineda sellistele põhjustele nagu maksusüsteemi ühtsusega[52] või maksupettuste vastu võitlemise tõhususega seotud põhjused.[53]

82. Nagu nähtub kohtutoimikust, sätestab siin arutatav Prantsuse maks ühtse

48 – 6. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-35/98 (EKL 2000, lk I-4071, punkt 43).

49 – 14. veebruari 1995. aasta otsus kohtuasjas C-279/93 (EKL 1995, lk I-225).

50 – Vt 8. septembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-512/03: Blanckaert (EKL 2005, lk I-7685, punkt 39) ja 20. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-194/06: Orange European Smallcap Fund (EKL 2008, lk I-3747, punkt 65).

51 – Vt eespool viidatud kohtuotsus Verkooijen, punktid 56–61, ja 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-319/02: Manninen (EKL 2004, lk I-7477, punkt 52).

52 – 15. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-242/03: Weidert ja Paulus (EKL 2004, lk I-7379, punkt 17).

53 – Eespool viidatud kohtuotsus Centro di Musicologia Walter Stauffer, punkt 47.

maksusüsteemi, milles maksustatakse juriidiliste isikute kinnisvara. Seega on maksu tasumise kohustust määravat üldtingimust arvestades juriidilised isikud, kelle tegelik juhtimiskeskus on Prantsusmaal, ja need, kellel see asub väljaspool Prantsusmaad, kinnisvara maksustamise seisukohalt võrdses olukorras. [54] Kuivõrd erinev kohtlemine seisneb maksueelises, on tegemist diskrimineerimisega võrreldava olukorraga, mida ELTL artikli 65 lõike 1 punkt a ei hõlma.

83. Nüüd jääb kindlaks määrata, kas erinev kohtlemine on õigustatud ülekaaluka üldise huvi tõttu, konkreetsemalt, nagu väitsid menetluses osalenud liikmesriigid, seoses maksupettuste vastu võitlemise tõhususega.

84. Kohtuotsuses ELISA tõi Euroopa Kohus, olles meelde tuletanud, et kohtupraktikas on maksudest kõrvalehoidumise vastu võitlemise põhjendus vastuvõetav üksnes siis, kui viimati nimetatud tegevus puudutab puhtalt fiktiivseid skeeme, mille eesmärk on maksuseaduste kohaldamisest kõrvale hoida, [55] välja kaks elementi, mille tõttu liikmesriikidevahelise kapitali liikumise suhtes kohaldatav CGI artikli 990E ei sobi selle põhjendusega. Esiteks rõhutas ta asjaolu, et direktiiv 77/799/EMÜ [56] liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese [ja kaudse] maksustamise valdkonnas näeb ette üldise koostöö- ja teabevahetusraamistiku, mis aitab igal maksuametil võidelda piiriüleste maksupettuste vastu. [57] Seejärel, olles rõhutanud, et direktiivi 77/799 artikli 8 lõige 1 näeb ette erandi koostöökohustusest, mida kohaldati kohtuasja ELISA asjaolude puhul, kordas Euroopa Kohus juba kindlaks kujunenud õigusteooriat, mille alusel ei takista miski, ka pärast kõnealuse sätte kohaldatavuse tuvastamist, asjaomastel maksuhalduritel nõuda maksumaksjalt tõendeid, mida nad peavad vajalikuks maksude ja lõivude õigesti määramiseks, ning kui vaja, võib maksuhaldur keelduda maksuvabastusest, kui neid tõendeid ei esitata. [58]

85. Selle põhjendusega kuulutati kohtuotsuses ELISA CGI artikkel 990E liidu õigusega kokkusobimatuks ning eitati, et võitlus maksupettuste vastu on ülekaaluka üldise huvi

54 – Vt samas tähenduses kohtujurist Mazáki ettepanek eespool viidatud kohtuasjas ELISA, punktid 87–91, kus viidatakse sõnaselgelt eespool viidatud kohtuotsusele Manninen, punkt 36.

55 – Eespool viidatud kohtuotsus ELISA, punkt 91, viidates ka 26. septembri 2000. aasta otsusele kohtuasjas C-478/98: komisjon *vs.* Belgia (EKL 2000, lk I-7587, punkt 45); 4. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-334/02: komisjon *vs.* Prantsusmaa (EKL 2004, lk I-2229, punkt 27) ja 12. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-196/04: Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (EKL 2006, lk I-7995, punkt 50).

56 – Nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiiv liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta [kaudse] maksustamise valdkonnas (EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63).

57 – Eespool viidatud kohtuotsus ELISA, punktid 92–94.

58 – Eespool viidatud kohtuotsus ELISA, punktid 95 ja 96, milles viidatakse 30. jaanuari 2007. aasta otsusele kohtuasjas C-150/04: komisjon *vs.* Taani (EKL 2007, lk I-1163, punkt 54). Seda käsitust hakati Euroopa Kohtu praktikas siiski rakendama alates 28. jaanuari 1992. aasta otsusest kohtuasjas C-204/90: Bachmann (EKL 1992, lk I-249, punkt 20).

põhjus. [59] Kuigi Euroopa Kohus tunnistas, et Prantsuse maksuhalduril oli raskusi saada maksude määramiseks või võimalikuks kontrollimiseks kõiki asjakohaseid andmeid, oli Prantsuse korra probleem selle automaatne kohaldamine, mis ei võimaldanud asjaomastel äriühingutel esitada mingeid tõendeid, mis oleksid võinud tõestada nende aktsionäride isikusamasust, ega muud teavet, mida Prantsuse ametiasutused võiksid pidada vajalikuks. Seega oli seda laadi maksuvabastus, mis ei võimaldanud mingil juhul maksumaksjal teha ametiasutustega koostööd ja lõi nii omamoodi maksupettuse eelduse, mida ei olnud võimalik ümber lükata, Euroopa Kohtu arvates ebaproportsionaalne ja järelikult rikkus aluslepinguid. [60]

86. Käesolevas asjas on õiguslik raamistik oluliselt teistsugune, sest maksustatava juriidilise isiku tegelik juhtimiskeskus asub ÜMT-s, konkreetselt Briti Neitsisaartel, mille suhtes ei kohaldata liidu teisest õigust, välja arvatud juhul, kui nii on sõnaselgelt sätestatud. Nagu eespool on märgitud, tuleb liidu õiguse kohaldatavust ÜMT-de suhtes juhul, kui õigusnormid kuuluvad esmasesse õigusesse, hinnata igal üksikjuhul eraldi. Seevastu teiseses õiguses peab selle kohaldatavus ühe või mitme ÜMT suhtes olema selleks, et see avaldaks seal õigusmõju, sätestatud sõnaselgelt.

87. See ei ole nii direktiivi 77/799 puhul Briti Neitsisaartel. Nagu märkisid komisjon ja mitu käesolevas menetluses märkused esitanud liikmesriiki, ei ole viidatud direktiiv kohaldatav sellistel asjaoludel nagu käesolevas asjas, kus liikmesriik – Prantsuse Vabariik – nõuab ÜMT-lt, käesoleval juhul Briti Neitsisaartelt, halduskoostööd maksuküsimustes. Mul oli samuti võimalus küsida Ühendkuningriigi esindajalt, kas Ühendkuningriigi ja Briti Neitsisaarte vahel on olemas või kohtuasja jaoks olulisel ajal oli olemas maksuküsimusi käsitlev koostööleping või -kokkulepe. Vastus oli eitav. Järelikult on tegemist ÜMT-ga, kelle suhtes kehtib omaenda reguleeriv raamistik ja puuduvad maksualase halduskoostöö õigusaktid, kaasa arvatud liikmesriigiga, kellega sellel territooriumil on erilised sidemed.

88. Siinkohal võib leida viiteid Briti Neitsisaarte eristaatuse kohta kapitali vaba liikumise väliseid aspekte käsitlevast kohtupraktikast. Mulle näib asjakohane viidata taas kohtuotsusele A, kus Euroopa Kohus märkis kolmandat riiki käsitlevas kohtuasjas, kui oluline on äriühingute raamatupidamisalane

59 – Eespool viidatud kohtuotsus ELISA, punktid 100 ja 101.

60 – Eespool viidatud kohtuotsus ELISA, punktid 97–99.

ühtlustamine Euroopa tasandil.[61] Seega annab asjaolu, et liidu liikmesriikides asuvate äriühingute suhtes kehtib ühine raamatupidamiskord, maksumaksjale Euroopa Kohtu sõnul „võimaluse esitada teises liikmesriigis asuva äriühingu õigusliku struktuuri või tegevusala kohta usaldusväärseid ja kontrollitavaid andmeid."[62] Seevastu ei anta maksumaksjale selliseid tagatisi „äriühingute puhul, mis asuvad kolmandas riigis, kes ei ole kohustatud neid ühenduse meetmeid kohaldama."[63] Kuna raamatupidamisalase ühtlustamise puudumine võib esineda ka Briti Neitsisaarte puhul, leian, et kohtuasjas ELISA antud lahendust, kus Prantsuse ametiasutustele heideti ette, et nad ei anna maksumaksjale võimalust esitada maksuteavet, tuleb käesoleva asja jaoks kohandada.

89. Esitatud põhjendusi arvestades on ilmne, et selline liikmesriik nagu Prantsuse Vabariik ei saa tugineda direktiivile 77/799 ning et sellisel juhul nagu käesolev asi ei pruugiks see liikmesriik isegi juhul, kui maksumaksjal oleks lubatud esitada tõendeid, saada ühtlustatud raamatupidamisteavet, kui maksustatava juriidilise isiku tegelik juhtimiskeskus asub Briti Neitsisaartel. Kui see on õiguslik kontekst, milles on tekkinud vaidlus Prunuse ja Prantsuse maksuhalduri vahel, nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et Prantsuse Vabariik võib õiguspäraselt tugineda maksupettuste vastu võitlemisel põhineva ülekaaluka üldise huvi põhjusele.

90. Näib, et see on teisest küljest lahendus, millele jõudis Euroopa Kohus hiljuti, lahendades küsimusi, mida tekitas juba korduvalt viidatud CGI artikkel 990E kohtuvaidluses, kus välismaine sidepunkt asus Liechtensteinis. Eespool viidatud kohtuasjas Établissements Rimbaud kandis Euroopa Kohus hoolt, et eristada seda juhtu kohtuasjas ELISA käsitletud juhust, rõhutades korduvalt, et kummagi kohtuasja õiguslik raamistik on erinev.[64] Lisaks tuvastati kohtuasjas Établissements Rimbaud, et EMP lepingu XXII lisa näeb ette, et äriühingute raamatupidamist käsitlevad direktiivid on Liechtensteinis kohaldatavad,[65] ja ühtlasi leidis Euroopa Kohus sel juhul, et võis tugineda maksupettuste vastu võitlemisel põhineva ülekaaluka üldise huvi põhjusele. Sellest kohtuotsusest nähtub, et otsustav element sisulise küsimuse

61 – Eespool viidatud kohtuotsus A, punkt 62. Samal seisukohal oli kohtujurist Bot kõnealuses kohtuasjas tehtud ettepaneku punktides 141–143.

62 – *Ibid*.

63 – *Ibid*.

64 – Eespool viidatud kohtuotsus Établissements Rimbaud, punkt 46.

65 – Eespool viidatud kohtuotsus Établissements Rimbaud, punkt 42.

analüüsimisel oli pigem direktiivi 77/799 kohaldamatus EMP kontekstis kui raamatupidamisalane ühtlustamine. [66]

91. Käesoleval juhul arutatavas asjas esinevad mõlemad tegurid: direktiiv 77/799 ei ole kohaldatav ja ei ole äriühingute raamatupidamise alast ühtlustamist. Prantsuse ametiasutused mitte ainult ei saa kasutada kõnealuses õigusaktis ette nähtud koostöömehhanisme, vaid ka juhul, kui maksumaksjal oleks lubatud esitada tõendavaid dokumente, oleks neil raskusi nende tõesuse või õiguspärasuse kontrollimisel. Kuna puuduvad sellised koostöövahendid, nagu on liikmesriikide vahel, on mõistlik möönda, et Prantsuse Vabariik seab maksuvabastuse tingimuseks, et peab olema sõlmitud haldusabi kokkulepe maksupettuste vastu võitlemiseks või leping, mis tagaks maksumaksjatevahelise diskrimineerimiskeelu põhimõtte.

92. Seega ja vastuseks Tribunal de grande instance de Paris' küsimusele leian, et ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus sellised õigusnormid, nagu on sätestatud CGI artiklites 990D jj, mis annavad juriidilistele isikutele, kelle tegelik juhtimiskeskus on Prantsusmaal või alates 1. jaanuarist 2008 mõnes Euroopa Liidu liikmesriigis, õiguse saada vabastust vaidlusalusest maksust, ning kehtestavad selle õiguse saamiseks juriidiliste isikute puhul, kelle tegelik juhtimiskeskus asub kolmandas riigis, tingimuse, et Prantsusmaa ja selle riigi vahel oleks maksupettuste ja maksude tasumisest kõrvalehoidumise vastu võitlemiseks sõlmitud haldusabi kokkulepe või et rahvuse alusel diskrimineerimise keelu klauslit sisaldavat lepingut kohaldades ei või neid juriidilisi isikuid maksustada suuremal määral kui juriidilisi isikuid, kelle tegelik juhtimiskeskus asub Prantsusmaal.

93. Kuna on tuvastatud, et ELTL artikli 65 lõike 1 punktis a ette nähtud õigustus on kohaldatav, ja kuivõrd seni esitatud argumendid on piisavad selleks, et esimesele eelotsuse küsimusele tarvilikult vastata, ei pea ma vajalikuks jätkata kõnealuses sättes ette nähtud ülejäänud erandite analüüsimist.

V. Teine eelotsuse küsimus

94. Teises eelotsuse küsimuses esitab Tribunal de grande instance de Paris küsimuse, kas ELTL artiklitega 63 jj on vastuolus sellised õigusnormid, nagu on sätestatud code

66 – Vt ka seoses kapitali vaba liikumisega Itaalia Vabariigi ja Norra, Islandi ja Liechtensteini vahel 19. novembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-540/07: komisjon *vs.* Itaalia (EKL 2009, lk I-10983, punktid 66–73.

général des impôts' artiklis 990F, mis võimaldavad maksuhalduril pidada code général des impôts' artiklites 990D jj sätestatud maksu tasumise eest solidaarselt vastutavaks iga juriidilist isikut, kes on vahendaja maksukohustuslase või maksukohustuslaste ja kinnisasjade või kinnisasjadega seotud asjaõiguste vahel.

95. Vastus sellele küsimusele tuleneb esimesele eelotsuse küsimusele antud lahendusest. Seega, kui liikmesriik võib kehtestada kapitali vabale liikumisele selliseid piiranguid, nagu on siin analüüsitud piirangud, ja seda tehakse aluslepingute alusel, ei takista miski näha kõnealuse riigi õiguskorras maksu kogumiseks ette solidaarse vastutuse kord. Kuna seda laadi kord on kehtestatud proportsionaalselt, mittediskrimineerivalt ja üldistes huvides õiguspärase eesmärgi saavutamiseks, ei ole see kõnealuse ELTL artikli 63 lõikega 1 põhimõtteliselt vastuolus.

96. Tegelikult on liidu seadusandja ise lubanud kaudse maksustamise alast solidaarsuskorda, mille eesmärk on tagada maksuvõla tasumine ja järelikult võidelda maksupettuste vastu. Teatavasti nõuab direktiivi 77/388/EMÜ[67] artikli 22 lõige 7, et liikmesriigid võtaksid „vajalikud meetmed tagamaks, et isikud, kes […] vastutavad maksu tasumise eest teises riigis asuva maksukohustuslase asemel või solidaarselt, täidaksid eespool nimetatud kohustused seoses deklareerimise ja tasumisega". Seega solidaarse vastutuse mehhanism, kui see võimaldab liikmesriikidel maksuvõlga sisse nõuda, ei ole tingimata kapitali vaba liikumise piiramine.

97. See järeldus saab kinnitust juhul, kui vastutuskorda kohaldatakse mittediskrimineerivalt olukordades, kus ei ole seost liidu õigusega. Seega, kui Prantsuse õigusnorm näeb puhtalt siseriiklikel juhtudel ette maksualase solidaarse vastutuse eeskirja, ei ole piisavalt põhjuseid, et tuvastada sellisel juhul nagu käesolevas asjas piirangu esinemist. Selle aspekti väljaselgitamine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

98. Sama võib väita proportsionaalsuse põhimõtte seisukohast. Meede, millega kehtestatakse maksualase solidaarsuse eeskiri, on maksupettuste vastu võitlemise vahendina nende eesmärkide saavutamiseks sobiv ja vajalik. Kui Prantsuse eeskiri tagab maksustatavate äriühingute identifitseerimise nii, et vastutuse saab üle kanda tervele kontsernile, ei saa seda pidada piisavalt tõsiseks üleastumiseks, selleks et meedet tuleks pidada ebaproportsionaalseks. Nendel asjaoludel on samuti eelotsusetaotluse esitanud kohtu

67 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1, ELT eriväljaanne 09/01, lk 23).

ülesanne välja selgitada, kas Prantsuse õiguskord tagab maksuküsimustes, et maksuvõlg nõutakse sisse solidaarselt ainult nendelt juriidilistelt isikutelt, keda saab pidada üksusesse kuuluvaks.

99. Järelikult teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata teisele eelotsuse küsimusele, et ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus selline õigusnorm, nagu on ette nähtud CGI artiklis 990F, mis võimaldab maksuhalduril pidada code général des impôts' artiklites 990D jj sätestatud maksu tasumise eest solidaarselt vastutavaks iga juriidilist isikut, kes on vahendaja maksukohustuslase või maksukohustuslaste ja kinnisasjade või kinnisasjadega seotud asjaõiguste vahel.

VI. Ettepanek

100. Esitatud põhjendusi arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Tribunal de grande instance de Paris'le järgmiselt:

1. ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus sellised õigusnormid, nagu on sätestatud CGI artiklites 990D jj, mis annavad juriidilistele isikutele, kelle tegelik juhtimiskeskus on Prantsusmaal või alates 1. jaanuarist 2008 mõnes Euroopa Liidu liikmesriigis, õiguse saada vabastust vaidlusalusest maksust, ning kehtestavad selle õiguse saamiseks juriidiliste isikute puhul, kelle tegelik juhtimiskeskus asub kolmandas riigis, tingimuse, et Prantsusmaa ja selle riigi vahel oleks maksupettuste ja maksude tasumisest kõrvalehoidumise vastu võitlemiseks sõlmitud haldusabi kokkulepe või et kodakondsuse alusel diskrimineerimise

keelu klauslit sisaldavat lepingut kohaldades ei või neid juriidilisi isikuid maksustada suuremal määral kui juriidilisi isikuid, kelle tegelik juhtimiskeskus asub Prantsusmaal.

2. ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus selline õigusnorm, nagu on ette nähtud CGI artiklis 990F, mis võimaldab maksuhalduril pidada code général des impôts' artiklites 990D jj sätestatud maksu tasumise eest solidaarselt vastutavaks iga juriidilist isikut, kes on vahendaja maksukohustuslase või maksukohustuslaste ja kinnisasjade või kinnisasjadega seotud asjaõiguste vahel.