KOHTUJURISTI ETTEPANEK
NIILO JÄÄSKINEN
esitatud 29. aprillil 2010[1]

I Sissejuhatus

1. Käesoleva kohtuasja esemeks oleva eelotsusetaotluse esitas Cour de cassationi (kassatsioonikohus) (Prantsusmaa) kaubandus-, rahandus- ja majanduskoda. Eelotsusetaotlus käsitleb sisuliselt 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu (edaspidi „EMP leping”)[2] artikli 40 tõlgendamist juhul, kui liikmesriigi maksuõigusnorme kohaldatakse äriühingu suhtes, kes asub Liechtensteini Vürstiriigis, mis on EMP lepingu pool, kuid mitte Euroopa Liidu liige (edaspidi „EMP riik”). Küsimus tekitas liikmesriikide hulgas teatava huvi ning üheksa liikmesriiki esitasid kirjalikud märkused.

2. See kohtuasi võimaldab Euroopa Kohtul täiendada oma praktikat, mis tuleneb kohtuotsustest ELISA[3] ja A[4], mis käsitlevad kapitali vaba liikumise piirangute õigustusi otsese maksustamise kontekstis, ning täpsustada mõnevõrra korda, mis kehtib EMP riike puudutavate olukordade suhtes.

II Õiguslik raamistik

A *Liidu õigus*

3. EÜ artikli 56 lõige 1 keelab 4. peatüki sätete raames kõik kapitali liikumise ja maksepiirangud liikmesriikide vahel ning liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel.[5]

4. EÜ artikli 57 lõikes 1 on sätestatud:

„1. Artikli 56 sätted ei takista kohaldamast kolmandate riikide suhtes 31. detsembril

1 – Algkeel: prantsuse.

2 – EÜT 1994, L 1, lk 3.

3 – 11. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-451/05 (EKL 2007, lk I-8251).

4 – 18. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-101/05 (EKL 2007, lk I-11531).

5 – Kuna eelotsusetaotlus pärineb 10. veebruarist 2009, viidatakse EÜ asutamislepingu sätetele vastavalt enne Euroopa Liidu toimimise lepingu jõustumist kehtinud numeratsioonile.

1993 siseriikliku või ühenduse 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."

5. EÜ artiklis 58 on ette nähtud:

„1. Artikli 56 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.

2. […]

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 56 tähenduses."

6. EMP lepingu artikkel 4 on sõnastatud järgmiselt:

„Käesoleva lepingu reguleerimisalas, piiramata selle mis tahes erisätete kohaldamist, on keelatud igasugune diskrimineerimine kodakondsuse alusel."

7. EMP lepingu 4. peatüki tekst, mis käsitleb kapitali vaba liikumist, peegeldab EMÜ asutamislepingu ning nõukogu 24. juuni 1988. aasta direktiivi 88/361/EMÜ asutamislepingu artikli 67 [artikkel on tunnistatud Amsterdami lepinguga kehtetuks] rakendamise kohta [6]

6 – EÜT L 178, lk 5; ELT eriväljaanne 10/01, lk 10.

sätteid, nii nagu need kehtisid enne Euroopa Liidu lepinguga tehtud muudatusi. EMP lepingu artiklis 40 on sätestatud:

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

8. EMP lepingu XII lisa tunnistab Euroopa Majanduspiirkonnas kohaldatavaks direktiivi 88/361. Selle direktiivi I lisas, milles on kehtestatud kapitali liikumise nomenklatuur, mis on kapitali liikumise mõiste määratlemisel endiselt kasutatav juhisena,[7] on täpsustatud, et see mõiste hõlmab tehinguid, millega mitteresidendid teevad liikmesriigi territooriumil kinnisvarainvesteeringuid.

9. Nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiivile 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese ja kaudse maksustamise valdkonnas[8] võib liikmesriik tugineda selleks, et saada teise liikmesriigi pädevatelt asutustelt igasugust vajalikku teavet, mis võimaldab tal õigesti kindlaks määrata nimetatud direktiivi kohaldamisalasse kuuluvate maksude suuruse.

B *Siseriiklik õigus*

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

11. CGI artikkel 990 D on sõnastatud järgmiselt:[9]

„Juriidilised isikud, kellele kuulub otse või vahendaja kaudu üks või mitu Prantsusmaal asuvat kinnisasja või kes on nende kinnisasjadega seotud asjaõiguste omanikud, on kohustatud tasuma iga-aastast maksu, mis vastab 3%-le selle kinnisasja turuväärtusest või sellega seotud asjaõiguse väärtusest.

7 – Vt 16. märtsi 1999. aasta otsus kohtuasjas C-222/97: Trummer ja Mayer (EKL 1999, lk I-1661, punkt 21).

8 – EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63; muudetud nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiiviga 92/12/EMÜ (EÜT L 76, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 179).

9 – Redaktsioonis, mis tuleneb 30. detsembri 1992. aasta seadusest nr 92-1376, millega kehtestatakse eelarveseadus 1993. aastaks (loi nº 92-1376 du 30 décembre 1992, portant loi de finances pour 1993; *JORF* nr 304, 31.12.1992).

Prantsusmaal asuvate kinnisasjade või piiratud asjaõiguste omamisena vahendaja kaudu käsitletakse olukorda, kus mis tahes juriidilisel isikul on osalus, sõltumata selle vormist või suurusest, teises juriidilises isikus, kes on nende asjade või õiguste omanik või kellel on osalus kolmandas juriidilises isikus, kes on ise asjade või õiguste omanik või vahendaja osaluste ahelas. Seda sätet kohaldatakse sõltumata vahendajaks olevate juriidiliste isikute arvust."

12. Vastavalt CGI artiklile 990 E [10] ei kohaldata artiklis 990 D ette nähtud maksu:

„[…];

2) juriidilistele isikutele, kelle asukoht on riigis või territooriumil, mis on Prantsusmaaga sõlminud haldusabi lepingu, mille eesmärk on võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega, ning kes igal aastal hiljemalt 15. maiks deklareerivad artiklis 990 F ette nähtud korraldusega sätestatud kohas 1. jaanuari seisuga neile kuuluvate kinnisasjade asukoha, kirjelduse ja väärtuse, nende osanike või aktsionäride isikuandmed ja aadressid sama kuupäeva seisuga ning viimastele kuuluvate osade või aktsiate arvu;

3) juriidilistele isikutele, kelle juhtimise tegelik keskus on Prantsusmaal, ja teistele juriidilistele isikutele, keda rahvusvahelise lepingu kohaselt ei maksustata suuremal määral, kui nad teatavad igal aastal või võtavad kohustuse teatada maksuhaldurile viimase nõudmisel 1. jaanuari seisuga neile 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 ning täidavad seda kohustust. Kohustus võetakse kuupäeval, mil juriidiline isik omandab artiklis 990 D silmas peetud kinnisasja või piiratud asjaõiguse või osaluse või 1. jaanuaril 1993 juba tema omandisse kuuluvate asjade, õiguste või osaluste puhul hiljemalt 15. mail 1993;

4) juriidilistele isikutele, kelle aktsiad on ametlikult noteeritud väärtpaberibörsil või analoogsete normidega reguleeritava Prantsuse või välismaise börsi järelturul;

[…]"

10 – Redaktsioonis, mis tuleneb seadusest nr 92-1376.

13. Põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal ei olnud Prantsuse Vabariigi ja Liechtensteini Vürstiriigi vahel sõlmitud seda liiki lepingut, nagu on ette nähtud CGI artikli 990 E punktis 2. [11]

III Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

14. Äriühingule Établissements Rimbaud SA (edaspidi „Établissements Rimbaud"), kelle asukoht on Liechtensteinis, kuulub Prantsusmaal asuv kinnisasi. Seetõttu on tema suhtes põhimõtteliselt kohaldatav CGI artikliga 990 D kehtestatud 3-protsendiline maks.

15. Prantsuse maksuhaldur alustas kõnealuse maksu Établissements Rimbaud'lt sissenõudmist esmalt aastate 1988–1997 eest ja seejärel aastate 1998–2000 eest.

16. Établissements Rimbaud esitas kaebused otsuste peale, millega jäeti rahuldamata tema taotlused vabastada ta vaidlusalusest maksust. Pärast seda, kui Tribunal de grande instance d'Aix-en-Provence (Aix-en-Provence'i esimese astme kohus) ja seejärel Cour d'appel d'Aix-en-Provence (Aix-en-Provence'i apellatsioonikohus) jättis Établissements Rimbaud' kaebused rahuldamata, esitas viimane Cour de cassationile kassatsioonkaebuse.

17. Kõnealuse kassatsioonkaebuse läbivaatamisel esitas Cour de cassation Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas Euroopa Majanduspiirkonna lepingu artikliga 40 on vastuolus sellised õigusnormid nagu need, mis tulenevad üldise maksuseadustiku artiklist 990 D ja sellele järgnevatest artiklitest põhikohtuasja asjaolude esinemise ajal kehtinud redaktsioonis, mis vabastavad Prantsusmaal asuvate kinnisasjade turuväärtuselt võetavast 3-protsendilisest maksust Prantsusmaal asuvad äriühingud ja kehtestavad äriühingule, mis asub Euroopa majanduspiirkonna riigis, mis ei ole Euroopa Liidu liikmesriik, selle maksuvabastuse saamiseks tingimuse, et Prantsusmaa ja selle riigi vahel on maksude tasumisest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega võitlemiseks sõlmitud haldusabi leping või et rahvuse alusel mittediskrimineerimise klauslit sisaldava rahvusvahelise lepingu alusel ei või neid juriidilisi isikuid maksustada suuremal määral kui Prantsusmaal asuvaid äriühinguid?"

IV Menetlus Euroopa Kohtus

18. Eelotsusetaotlus registreeriti Euroopa Kohtu kantseleis 18. veebruaril 2009.

11 – Prantsuse valitsuse ja Liechtensteini valitsuse vaheline kokkulepe, mis käsitleb teabevahetust maksuvaldkonnas ja mis allkirjastati 22. septembril 2009, ei mõjuta põhikohtuasja, kuna see kokkulepe on hilisem.

19. Établissements Rimbaud, Saksamaa, Eesti, Kreeka, Hispaania, Prantsuse, Itaalia, Madalmaade, Rootsi ja Ühendkuningriigi valitsus ning Euroopa Ühenduste Komisjon, Liechtensteini valitsus ja EFTA järelevalveamet esitasid kirjalikud märkused.

20. Établissements Rimbaud' esindaja ja Eesti, Kreeka, Hispaania, Prantsuse, Rootsi ja Ühendkuningriigi valitsuse teenistujate ning komisjoni ja EFTA järelevalveameti teenistujate suulised märkused kuulati ära 3. veebruari 2010. aasta kohtuistungil. [12]

V Poolte seisukohad

21. Établissements Rimbaud leiab, et EMP lepingu artikliga 40 on vastuolus sellised õigusnormid nagu CGI artikkel 990 D ja sellele järgnevad artiklid, mis vabastavad Prantsusmaal asuvate kinnisasjade turuväärtuselt võetavast 3-protsendilisest maksust Prantsusmaal asuvad äriühingud ja kehtestavad EMP riigis asuvatele äriühingutele selle maksuvabastuse saamiseks diskrimineerivad tingimused.

22. Samamoodi leiavad EFTA järelevalveamet, komisjon ja Liechtensteini valitsus, et EMP lepingu artikliga 40 on vastuolus sellised nagu põhikohtuasjas kõne all olevad siseriiklikud õigusnormid, kuna need ei luba EMP riigis asuval äriühingul esitada tõendeid, mis võimaldaksid tuvastada tema aktsionäride olevate füüsiliste isikute isikuandmeid.

23. Seevastu kirjalikud märkused esitanud liikmesriigid on kõik arvamusel, et niisugused õigusnormid ei ole vastuolus EMP lepingu artikliga 40.

VI Analüüs

A *Sissejuhatavad märkused*

24. Kõigepealt tuleb meenutada, et Euroopa Kohtul on juba olnud võimalus analüüsida CGI sätteid, mis on käesolevas asjas kõne all. Lahendades Prantsuse Cour de cassationi esitatud eelotsusetaotlust, otsustas Euroopa

12 – Liechtensteini valitsuse teenistujal, kes teatas oma osalemisest kohtuistungil, ei olnud lõpuks halva ilma tõttu võimalik osaleda.

Kohus eespool viidatud kohtuotsuses ELISA, et liikmesriikidevahelistes suhetes ei ole liidu õigusega vastuolus niisugused õigusnormid nagu kõnealused Prantsuse õigusnormid. Sellest tulenevalt peab Euroopa Kohus käesolevas asjas, mis pärineb samuti Cour de cassationilt, üksnes lahendama küsimuse, kas kõnealustest siseriiklikest sätetest tuleneda võiv piirang võib olla õigustatud EMP lepingu raames, see tähendab liidu liikmesriikide endi vaheliste suhete ning liidu liikmesriikide ja selliste riikide, kes ei ole EMP lepingu osalised, suhetega võrreldes vahepealses olukorras.

25. Mis puudutab kohtuasja ajalist aspekti, siis tuleb märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohus palus tõlgendada EMP lepingu artiklit 40. Võttes arvesse, et Liechtensteini Vürstiriik on EMP lepingu pool alates 1. maist 1995, on Euroopa Kohtu ülesanne seega tõlgendada alates nimetatud kuupäevast kehtivat õiguslikku regulatsiooni. [13]

26. Nagu kohtujurist Bot märkis oma ettepanekus eespool viidatud kohtuasjas A, [14] on kapitali vaba liikumist esiteks liikmesriikide vahel ning teiseks liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel liberaliseeritud järk-järgult. Euroopa Majandusühenduse asutamislepingus reguleerisid ühendusesisest ja ühendusevälist kapitali liikumist liikmesriikide puhul eraldiseisvad ja leebed sätted. Üks oluline etapp ületati direktiiviga 88/361, mis nägi ette liikmesriikidevahelise kapitali liikumise täieliku ja tingimusteta liberaliseerimise. Ühendusevälisel tasandil olid direktiivi 88/361 sätted leebemad, sest liikmesriigid pidid üksnes püüdma kolmandate riikidega saavutada liberaliseerituse sama taseme kui see, mis esines ühenduse sees.

27. Maastrichtis 7. veebruaril 1992 allkirjastatud Euroopa Liidu leping nägi kapitali vaba liikumise ette ühena põhivabadustest, mis on tagatud EÜ asutamislepinguga, mitte ainult liikmesriikidevahelise liikumise osas, vaid ka liikmesriikide ja kolmandate riikide puhul. Vastavalt EÜ asutamislepingu EÜ artikli 56 lõikele 1: „käesoleva peatüki sätete kohaselt keelatakse kõik kapitali liikumise piirangud liikmesriikide vahel ning liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel". See uus artikkel kehtis alates 1. jaanuarist 1994.

28. EMP leping ei sisalda siiski EÜ artiklitega 57 ja 58 analoogseid sätteid. Sellegipoolest

13 – Enne seda kuupäeva oli Liechtensteini Vürstiriik kolmas riik, mille suhtes ei kehtinud mingit spetsiifilist raamistikku. Pärast seda kuupäeva olid kohaldatavad teatud üleminekusätted direktiivide rakendamiseks (ühenduse teatavate direktiivide ülevõtmise tähtaeg).

14 – 11. septembril 2007 esitatud ettepanek (punktid 38–45).

ei ole minu meelest mingit kahtlust, et EMP lepingu artiklist 40 tulenevad liikmesriikide kohustused EMP riikide ees ei saa olla siduvamad kui EÜ artiklist 58 tulenevad kohustused. Lisaks näivad põhimõte *lex posterior derogat legi priori* ning *lex specialis derogat legi generali* põhimõte välistavat EÜ artikli 57 lõike 1 igasuguse kohaldamise liikmesriikide ja Liechtensteini Vürstiriigi vahelistele suhetele.

29. Sellest lähtuvalt ei näi EÜ artikli 57 lõige 1 olevat alates EMP lepingu jõustumise kuupäevast kohaldatav kõnealuse kolmanda riigi suhtes.

30. Tuleb esile tuua ka teine ajaline aspekt. Eelotsusetaotlusest nähtub, et põhikohtuasjas kõne all olev kapitali liikumine, see tähendab kinnisvarainvesteering, toimus enne nii Euroopa Liidu sees kui liikmesriikide ja EMP riikide vahelistes suhetes kapitali vaba liikumise kehtestamist. Pidades sellest tulenevalt silmas, et Établissements Rimbaud tegi investeeringu tunduvalt enne asjakohaseid kuupäevi, ei kasutanud ta ranges tähenduses asjaomast põhivabadust. See asjaolu ei mõjuta minu meelest siiski vastust, mille Euroopa Kohus annab eelotsusetaotluse esitanud kohtule korra kohta, mis kehtib Liechtensteini Vürstiriigi suhtes pärast EMP lepingu jõustumise kuupäeva.[15] Maksustamisviisi seisukohalt peaks kapitali vaba liikumise mõju olemasolevatele investeeringutele olema samasugune nagu uutele investeeringutele.

31. Oma analüüsi jaoks käsitlen ma kõigepealt lühidalt eespool viidatud kohtuotsusest ELISA ja kohtuotsusest Ospelt ja Schlössle Weissenberg[16] tulenevat kohtupraktikat, mis puudutab kapitali vaba liikumist otsese maksustamise valdkonnas esiteks liikmesriikidevahelistes suhetes ja teiseks liikmesriikide ja EMP riikide vahelistes suhetes ning seejärel võrdlen ma neid kahte korda. Lõpuks analüüsin ma erineva kohtlemise õigustamiseks esitatud põhjendusi.

B *Kohtupraktika, mis puudutab kapitali vaba liikumist otsese maksustamise valdkonnas*

32. Liikmesriikidevaheliste suhete osas on Euroopa Kohus juba eespool viidatud kohtuotsuses ELISA leidnud, et EÜ artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, mis vabastavad äriühingutele selles liikmesriigis kuuluvate

15 – Tuleb märkida, et EMP lepingu XII lisa ei tee üldiselt vahet olemasolevate ja uute investeeringute vahel. See vahetegemine toimub ainult konkreetsetel juhtudel, vt eelkõige nimetatud lisa punkti 1 alapunkt e ja 15. mai 2003. aasta otsus kohtuasjas C-300/01: Salzmann (EKL 2003, lk I-4899, punkt 4).

16 – 23. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-452/01 (EKL 2003, lk I-9743).

kinnisasjade turuväärtuselt võetavast maksust selles liikmesriigis asuvad äriühingud, samas kui need õigusnormid kehtestavad teises liikmesriigis asuvatele äriühingutele maksust vabastamiseks tingimuse, et asjaomase liikmesriigi ja selle teise riigi vahel on maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega võitlemiseks sõlmitud haldusabi leping või et rahvuse alusel mittediskrimineerimise klauslit sisaldavat lepingut kohaldades ei või neid juriidilisi isikuid maksustada suuremal määral kui esimesena nimetatud liikmesriigis asuvaid äriühinguid, ja mis ei luba teises liikmesriigis asutatud äriühingul esitada tõendeid, mis võimaldaksid tuvastada tema aktsionärideks olevate füüsiliste isikute isikuandmeid. [17]

33. Eespool viidatud kohtuotsuses ELISA tuvastas Euroopa Kohus kapitali vaba liikumise põhimõtte piirangu. Seejärel analüüsis ta, kas see piirang oli õigustatud ülekaaluka avaliku huviga. Olles kinnitanud, et vaidlusalune maks võimaldab võidelda tegevusega, mille ainus eesmärk on hoiduda kapitalimaksu tasumisest, mida füüsilised isikud peaksid Prantsusmaal maksma, analüüsis Euroopa Kohus meetme proportsionaalsust. Ta tuvastas, et vaidlusalune maks kuulub direktiiviga 77/799 kehtestatud koostöö hulka ning et pealegi ei saa kohe välistada, et maksukohustuslane ise esitab asjakohased tõendid. Euroopa Kohus järeldas sellest, et Prantsuse Vabariik oleks saanud liikmesriikidevahelistes suhetes võtta vähem piiravad meetmed, et saavutada eesmärk, mis seisneb maksudest kõrvalehoidumise vastu võitlemises.

34. Établissements Rimbaud ei asu siiski liikmesriigis, vaid Liechtensteini Vürstiriigis, mis on EMP riik alates 1. maist 1995.

35. Selles suhtes on oluline meenutada, et EMP lepingu üks peamisi eesmärke on ellu viia võimalikult täielikult terves EMP-s kaupade, isikute, teenuste ja kapitali vaba liikumine nii, et ühenduse territooriumil loodud siseturg laieneks EFTA-riikidele. Sellest lähtuvalt püüavad paljud nimetatud lepingu sätted tagada, et lepingut tõlgendataks kogu

17 – Vt eespool viidatud kohtuotsus ELISA (punkt 102). Märgin, et eespool viidatud kohtuotsuse ELISA tulemusel muudeti CGI artiklit 990 E 25. detsembri 2007. aasta seadusega nr 2007-1824 (*JORF*, 28.12.2007, lk 21482). Sellest ajast kohaldatavas redaktsioonis on CGI artiklis 990 E muu hulgas sätestatud, et artiklis 990 D ette nähtud maksu ei kohaldata „[…] 3. juriidilistele üksustele: juriidilistele isikutele, organisatsioonidele, usaldusisikutele või sarnastele institutsioonidele, kelle asukoht on Prantsusmaal, Euroopa Liidu liikmesriigis või riigis või territooriumil, mis on Prantsusmaaga sõlminud haldusabi lepingu võitlemaks maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega, või riigis, kes on Prantsusmaaga sõlminud lepingu, mis tagab neile isikutele sama kohtlemise kui Prantsusmaal asuvatele üksustele […]”.

EMP-s võimalikult ühetaoliselt.[18] Euroopa Kohtu ülesanne on selle raames tagada, et neid EMP lepingu sätteid, mis on sisult identsed EÜ asutamislepingu omadega, tõlgendataks liikmesriikides ühetaoliselt.[19]

36. Sellest tuleneb, et kuigi EMP osalisriikide kodanike vahel kapitali vaba liikumise piiranguid tuleb hinnata nimetatud lepingu artikli 40 ja XII lisa alusel, on neil sätetel samasugune kohaldamisala kui sisult identsetel EÜ artikli 56 sätetel,[20] vaatamata erinevustele, mis võivad esineda nende sätete sõnastuses.

37. Lisaks leidis Euroopa Kohus, et kapitali liikumise piirangu mõistet tuleb tõlgendada ühtemoodi nii liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelistes suhetes kui ka liikmesriikidevahelistes suhetes.[21]

38. Näib olevat selge, et põhikohtuasjas käsitletakse kapitali vaba liikumist erinevalt olenevalt sellest, kas äriühingu asukoht on Prantsusmaal või Liechtensteinis.

39. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt seisneb diskrimineerimine erinevate eeskirjade kohaldamises sarnastele olukordadele või sama eeskirja kohaldamises erinevatele olukordadele.[22]

40. Otseste maksude valdkonnas ei ole riigi residendid ja mitteresidendid aga üldiselt sarnases olukorras.[23] Residendist maksumaksjate ja mitteresidendist maksumaksjate erinevat kohtlemist ei saa seega iseenesest pidada diskrimineerimiseks asutamislepingu tähenduses.[24]

41. Nagu kohtujurist Mazák eespool viidatud kohtuasjas ELISA[25] märkis, nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et selliseid nagu kohtuasjas ELISA arutusel olevaid siseriiklikke maksuõigusnorme võib pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate asutamislepingu sätetega kooskõlas olevaks, kui erinev kohtlemine puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased. Mis puudutab olukorda, mille alusel tekkis eespool viidatud kohtuasjas ELISA maksukohustus, see tähendab Prantsusmaal asuvate kinnisasjade või nendega seotud asjaõiguste otsest või kaudset omamist juriidiliste isikute poolt teatud aasta 1. jaanuari seisuga, siis

18 – Vt 10. aprilli 1992. aasta arvamus 1/92 (EKL 1992, lk I-2821).

19 – Eespool viidatud kohtuotsus Ospelt ja Schlössle Weissenberg (punkt 29).

20 – Vt 11. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C-521/07: komisjon *vs.* Madalmaad (EKL 2009, lk I-4873, punkt 33) ja 19. novembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-540/07: komisjon *vs.* Itaalia (EKL 2009, lk I-10983, punkt 66).

21 – Vt eespool viidatud kohtuotsus A (punkt 31) ning kohtujurist Bot' ettepanek (punkt 73 jj).

22 – Vt 14. veebruari 1995. aasta otsus kohtuasjas C-279/93: Schumacker (EKL 1995, lk I-225, punkt 30); 11. augusti 1995. aasta otsus kohtuasjas C-80/94: Wielockx (EKL 1995, lk I-2493, punkt 17); 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-374/04: Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (EKL 2006, lk I-11673, punkt 46) ja 22. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-282/07: Truck Center (EKL 2008, lk I-10767, punkt 37).

23 – Vt eespool viidatud kohtuotsused Schumacker (punkt 31), Wielockx (punkt 18) ja Truck Center (punkt 38).

24 – Vt eespool viidatud kohtuotsus Wielockx (punkt 19), 14. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-170/05: Denkavit Internationaal ja Denkavit France (EKL 2006, lk I-11949, punkt 24) ning eespool viidatud kohtuotsus Truck Center (punkt 39).

25 – Ettepaneku punktid 86–92.

on juriidilised isikud, kelle juhtimise tegelik keskus on Prantsusmaal, ja juriidilised isikud, kelle juhtimise tegelik keskus on väljaspool Prantsusmaad, kinnisvara maksustamise poolest võrdses olukorras. Kõnealused õigusnormid ei tohi – ilma et see ei oleks käsitletav diskrimineerimisena – kohelda selliseid isikuid sama maksusoodustuse nagu maksuvabastuse andmisega seoses erinevalt. Prantsuse seadusandja on mõlemat liiki juriidilisi isikuid nende kinnisvara maksustamisel ühtemoodi koheldes tegelikult tunnistanud, et nende olukorras ei ole kõnealust maksustamist käsitlevate üksikasjalike eeskirjade ja tingimustega seoses objektiivseid erinevusi, mis õigustaksid erinevat kohtlemist. Järelikult on kõnealuste siseriiklike õigusnormide tagajärg selliste asjaolude puhul, millega oli tegemist eespool viidatud kohtuasjas ELISA, objektiivselt sarnases olukorras olevate juriidiliste isikute erinev kohtlemine.

42. Kohtujurist Mazáki niisugune arutluskäik tundub olevat käesolevale kohtuasjale otse ülekantav.

43. Seega tekib küsimus, kas selline erinev kohtlemine saab olla õigustatud, võttes arvesse asjakohast õiguslikku raamistikku.

C EMP lepingu artikli 40 raames lubatavad piirangud

44. Leian, et EMP lepingu artikli 40 tõlgendamisel ja kohaldamisel tuleb otsese maksustamise valdkonnas tingimata arvesse võtta käesoleval juhul kohaldatava õigusliku raamistiku eripära, see tähendab esiteks maksustamisalast halduskoostööd puudutavate sätete puudumist EMP lepingus ning teiseks maksualase lepingu puudumist liikmesriigi ja asjaomase EMP riigi vahel.

45. Euroopa Kohus on möönnud, et kõnealuse liikmesriigi ja EMP riikide vahel kapitali vaba liikumise piiramine on põhjendatud maksupettuste vastasest võitlusest tuleneva ülekaaluka üldise huviga. [26]

46. Kohtupraktikat, mis puudutab liikumisvabaduste teostamise piiranguid Euroopa Liidus, ei saa täies ulatuses üle kanda liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelisele kapitali liikumisele, kuna see toimub teistsuguses õiguslikus kontekstis. [27]

26 – Vt eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Itaalia (punkt 68).

27 – Vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus A (punkt 60).

47. Käesoleval juhul tuleb kõigepealt märkida, et liikmesriigi ja kolmanda riigi – isegi kui see on EMP lepingu pool – pädevate asutuste vahel ei ole koostööraamistikku, mis oleks võrreldav sellega, mis on direktiivis 77/799 kehtestatud liikmesriikide pädevate asutuste vahel, kui asjaomane EMP riik ei ole endale võtnud mingeid vastastikuse abi osutamise kohustusi.

48. On aga selge, et Prantsuse Vabariigi ja Liechtensteini Vürstiriigi vahel ei olnud käsitletaval perioodil mingit täiendavat teabevahetamise kokkulepet.

49. Kohtuistungil tõi EFTA järelevalveamet esile erinevuse, mis tema meelest on ühelt poolt dividendide – mis on „liikuv" maksubaas – maksustamise ja teiselt poolt asjaomase äriühingu kinnisasja – mille asukoht on praegu ja ka edaspidi Prantsusmaal – maksustamise vahel.

50. Kuigi vaieldamatult on kinnisvaramaksu maksubaasi fikseeritus maksupoliitikas oluline, tuleb tõdeda, et kinnisvaramaks on maksuliik, mida võetakse kapitali osadelt.[28] Seda maksu tasudes panustab kinnisasja omanik eelkõige selle füüsilise ja sotsiaalse infrastruktuuriga seotud kulude rahastamisse, mida ta kasutab. Seega ei näi Euroopa Kohtu poolt eespool viidatud otsuses komisjon *vs.* Itaalia antud tõlgenduse ülekandmine olevat välistatud põhjustel, mis puudutavad dividendide maksustamise ja kinnisvaramaksu erinevusi.

51. Käesoleva kohtuasja peamine küsimus on see, kas erinevus Euroopa Liidu liikmesriikide ja EMP riikide vahel saab õigustada EL teiste liidu liikmesriikide maksukohustuslaste ja EMP riikide maksukohustuslaste erinevat kohtlemist. Niisiis kui kohtuotsus ELISA käsitleb ainult nimetatud liikmesriikidevahelisi suhteid,[29] tekib küsimus, kas selles kohtuotsuses leitud lahendus kehtib ka liikmesriikide ja EMP riikide vahelistes suhetes või tuleb viimased samastada muude kolmandate riikidega.

52. Minu meelest sisaldab eespool viidatud kohtuotsus ELISA kahte tegurit, mis võivad olla käesoleva kohtuasja seisukohalt olulised ja millest pooled tegid lahknevaid järeldusi. Esimene tegur on seotud proportsionaalsuse põhimõttest tuleneva maksumaksja võimalusega korvata maksuhaldurite vahel ametliku koostööraamistiku puudumine või selle üksikjuhule kohaldamise võimatus otse maksuhalduritele teabe esitamisega. Teine tegur on tähtsus, mis tuleb omistada sellise

28 – Eespool viidatud kohtuotsus ELISA (punktid 35–37).

29 – Eespool viidatud kohtuotsus ELISA (punkt 10).

ametliku raamistiku olemasolule Euroopa Liidu õigusnormides.

53. Mul on mõningaid kõhklusi selles suhtes, kas eespool viidatud kohtuotsuse ELISA ulatust saab laiendada käesolevale kohtuasjale osas, milles see otsus pidas silmas võimalust asendada erinevate riikide maksuhaldurite vahelise koostöö jaoks ette nähtud mehhanismid maksumaksja esitatavate tõenditega. [30]

54. Tõhus ja õiglane otsese maksustamise süsteem saab toimida üksnes juhul, kui maksumaksjate deklareeritud andmeid võib usaldada. Seda on võimalik saavutada vaid siis, kui ametivõimudel on maksumaksjate esitatud andmete tõepärasuse kontrollimiseks sobivad vahendid, sealhulgas võimalus kasutada muid teabeallikaid, nagu avalikud registrid, maksumaksja raamatupidamise üle teostatavaid maksukontrolle või vajaduse korral ka välismaiste maksuhaldurite edastatud andmeid. Selleks et maksumaksjate esitatud teave oleks usaldusväärne, peab ametivõimudel olema võimalik seda ka kontrollida. [31] Nõue, et maksumaksja esitatud andmed oleksid kontrollitavad, ei ole minu meelest üldisest vaatepunktist vastuolus proportsionaalsuse põhimõttega.

55. Lisaks ei saa seaduslikkuse põhimõttel rajanevas maksusüsteemis maksuhaldur maksumaksja esitatud teavet arvesse võtmast keelduda, ilma et ta seda keeldumist põhjendaks. Kuna näib olevat välistatud, et Euroopa Kohus oleks tahtnud tunnustada maksuhaldurite niisugust kaalutlusõigust, võib küsida, milliste kriteeriumide alusel saavad viimased tuvastada teabe ebapiisavuse ja sellest tulenevalt eespool viidatud kohtuotsuse ELISA punktis 99 ette nähtud vajaduse täiendavate tõendite järele, kui eelduse kohaselt ei ole neil võimalik kõnealuse teabe tõesust kontrollida, kui asjaomase riigi ametivõimudega puudub igasugune maksualase koostöö mehhanism.

56. Tõendamiskoormise jaotuse küsimus on maksuõiguses keeruline. Liidu õiguses võib kohtupraktika kokku võtta järgmiselt: kohustus tõendada maksuskeemi õigustava legitiimse eesmärgi puudumist lasub maksuhalduril, kuid viimasel on lubatud fiktiivse skeemi esinemise korral lähtuda teatud eeldustest. [32] Maksumaksjatel peab alati olema võimalus need eeldused ümber lükata, tõendades, et asjaomase skeemiga taotletavad ärilised eesmärgid on tegelikud. Tõendid, mis

30 – Eespool viidatud kohtuotsus ELISA (punktid 93–96).

31 – Vt eespool viidatud kohtuotsus A (punktid 61 ja 62), milles Euroopa Kohus rõhutab selle olulisust, et andmed oleksid usaldusväärsed ja kontrollitavad.

32 – Vt kohtupraktika kohta, Weber, D., *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms*, Kluwer Law International, 2005, lk 161 jj, ning komisjoni teatis „Kuritarvituste vastaste meetmete kohaldamine otsese maksustamise valdkonnas Euroopa Liidus ja kolmandate riikide suhtes", (KOM(2007) 785 (lõplik), lk 3).

ei ole kontrollitavad, ei ole aga maksuhalduri jaoks siduvad.

57. Lisaks, mis puudutab maksuvabastusi ja muid maksusoodustusi, siis on normaalne, et maksumaksja tõendab õiguslikult piisavalt, et esinevad kõik selle saamiseks vajalikud tingimused. CGI artikkel 990 E on minu meelest selle lähenemisega kooskõlas. Maksust vabastatakse iga juriidiline isik, kes esitab täpsed andmed, niivõrd kui maksuhalduril on võimalik neid andmeid kontrollida kas ise või koostöös teiste asjassepuutuvate riikide ametivõimudega.

58. Mul ei ole kavatsust eespool viidatud kohtuotsust ELISA kahtluse alla seada seoses liikmesriikidevaheliste suhetega. Samas ei saa ma teha ettepanekut laiendada Euroopa Kohtu poolt selles kohtuotsuses antud tõlgendust suhetele EMP riikidega või kolmandate riikidega, kuna minu meelest ei esine nende kahe riikide kategooria residentidest maksumaksjate olukordade puhul proportsionaalsuse põhimõtte vaatenurgast mingeid asjakohaseid erinevusi. Komisjon näib väitvat, et proportsionaalsuse test ei ole EMP riikide suhtes kohaldatav, kui asjaomase riigiga puudub kohane teabevahetuse kokkulepe. [33]

59. Lisaks tuleb selgitada eespool viidatud kohtuasjas A Euroopa Kohtu võetud seisukohta mõju kohta, mis on äriühingute raamatupidamise alastel ühenduse ühtlustamismeetmetel. Euroopa Kohtu analüüsi tuleb minu meelest käsitleda selle kontekstis. [34] Mulle tundub, et Euroopa Kohtu seisukohad selles küsimuses peavad silmas olukorda, kus maksumaksja esitab maksuhaldurile tõendeid, ilma et viimane saaks neid välismaiste maksuhaldurite abiga kontrollida. Euroopa Kohus ei kvalifitseerinud sellist olukorda kuidagi „normaalseks" ega „soovitavaks", ta rõhutas pelgalt, et niisuguses olukorras on EMP riigis asuva äriühingu esitatud raamatupidamise dokumendid usaldusväärsemad kui need, mille on esitanud äriühing, kelle

33 – Vt eespool 32. joonealuses märkuses viidatud komisjoni teatis, lk 6: „Kuritarvituste vastased meetmed peavad seepärast olema täpselt suunatud täielikult kunstlikele skeemidele, mis on loodud liikmesriikide õigusaktide (või liikmesriikide õigusaktidesse üle võetud ühenduse eeskirjade) täitmisest kõrvalehoidmiseks. See kehtib ka kuritarvituste vastaste eeskirjade kohaldamisel Euroopa Majanduspiirkonna riikide suhtes (välja arvatud juhul, kui asjaomase Euroopa Majanduspiirkonna riigiga ei toimu piisavat teabevahetust). Selleks et sellised eeskirjad ei oleks ebaproportsionaalsed kuritarvituste piiramise ja õiguskindluse tagamise eesmärgiga, tuleb sätestada nõuetekohased kaitsemeetmed, et maksumaksjatel oleks võimalus esitada skeemi ärilist otstarvet põhjendavad tõendid."

34 – Eespool viidatud kohtuotsus A (punkt 62): „Teiseks, nagu märgib ka kohtujurist oma ettepaneku punktides 141–143, mis puutub tõenditesse, mida maksukohustuslane võib esitada selleks, et maksuamet saaks siseriiklikus õiguses kehtestatud tingimuste täitmist kontrollida, siis annavad liikmesriigis kohaldatavad ühenduse raamatupidamise-alased ühtlustamismeetmed maksukohustuslasele võimaluse esitada teises liikmesriigis asuva äriühingu õigusliku struktuuri või tegevusala kohta usaldusväärseid ja kontrollitavaid andmeid, samas kui see võimalus ei ole maksukohustuslasele tagatud äriühingute puhul, mis asuvad kolmandas riigis, kes ei ole kohustatud neid ühenduse meetmeid kohaldama."

asukoht on kolmandas riigis, kes ei kohalda samu norme. Seega tegi Euroopa Kohus võrdleva hindamise. Tuleb rõhutada, et liikmesriikide maksumaksjad ei saa nõuda, et ettevõtja maksustamine põhineks ainult tema raamatupidamisel, kuigi raamatupidamine kujutab selles osas keskset lähtepunkti, eeldusel et järgitakse raamatupidamise eeskirju.

60. Aktsionäride kindlakstegemise kohta tuleb märkida, et raamatupidamise valdkonnas vastu võetud direktiivid ei puuduta aktsionäride isiku tuvastamist. Seda küsimust käsitleb direktiiv 2004/109/EÜ, kuid ainult osas, mis puudutab teatamist olulise osaluse omandamisest või võõrandamisest reguleeritud turul.[35] Igal juhul on aktsionäride kindlakstegemine keeruline küsimus ja erinevates liikmesriikides leitud lahendused varieeruvad märkimisväärselt – alates aktsiate kohustuslikust registreerimisest kuni võimaluseni väljastada esitajaaktsiaid.

61. Peale selle tuleb rõhutada mõju, mis on EMP lepingu aluseks oleval kahel põhimõttel, milleks on diskrimineerimiskeelu põhimõte ja ühtse tõlgendamise põhimõte.

62. Kapitali vaba liikumine on ilmselgelt hõlmatud asutamislepingu ja EMP lepinguga.[36] Maksustamise osas on need kaks süsteemi erinevad. Mis puudutab liidu õigust, siis on liikmesriikidel otsese maksustamise valdkonnas pädevus, kuid nad peavad selle pädevuse teostamisel järgima liidu õigust.[37] Liidul on siiski alati olnud teatud pädevus võtta liikmesriikide maksusätete ühtlustamist soodustavaid meetmeid, sealhulgas otsese maksustamise valdkonnas. Seda pädevust on juba kaua teostatud.[38] Mis puudutab EMP le-

35 – Euroopa Parlamendi ja nõukogu 15. detsembri 2004. aasta direktiiv 2004/109/EÜ läbipaistvuse nõuete ühtlustamise kohta teabele, mis kuulub avaldamisele emitentide kohta, kelle väärtpaberid on lubatud reguleeritud turul kauplemisele, ning millega muudetakse direktiivi 2001/34/EÜ (ELT L 390, lk 38, artiklid 9–16).

36 – Vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Ospelt ja Schlössle Weissenberg (punkt 31).

37 – Vt eelkõige 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-446/03: Marks & Spencer (EKL 2005, lk I-10837, punkt 29) ning eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Itaalia (punkt 28).

38 – Vt eelkõige nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiiv 90/434/EMÜ eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise ja osade või aktsiate asendamise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT L 225, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 142), mis tunnistati kehtetuks nõukogu 19. oktoobri 2009. aasta direktiiviga 2009/133/EÜ (ELT L 310, lk 34); nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiiv 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147); seotud ettevõtjate kasumi korrigeerimisel tekkiva topeltmaksustamise kõrvaldamise konventsioon (90/436/EMÜ) (ELT 2005, C 160, lk 11); nõukogu 3. juuni 2003. aasta direktiiv 2003/48/EÜ hoiuste intresside maksustamise kohta (ELT L 157, lk 38; ELT eriväljaanne 09/01, lk 369) ning nõukogu 3. juuni 2003. aasta direktiiv 2003/49/EÜ eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (ELT L 157, lk 49; ELT eriväljaanne 09/01, lk 380).

pingut, milles ei ole kõiki Liidu õiguskorra elemente ja valdkondi üle võetud, siis otsese maksustamise raamidesse seadmine on seda nõrgem. [39]

63. Asjaolu, et EMP lepingus ei käsitleta otsest maksustamist ega ole ette nähtud maksustamisalase halduskoostöö raame, tähendab minu meelest, et õiguslik kontekst on erinev.

64. Lisaks on maksustamisalase halduskoostöö raamistik, mis kehtestati direktiivi 77/977 vastuvõtmisega ning mida hiljem tugevdati direktiivi järjestikuste muudatustega, komisjoni ettepanekute [40] alusel seadusandja poolt ümbersõnastamisel. Isegi juba enne selle ettepaneku vastuvõtmist on liidu poolt selles valdkonnas kehtestatud raamistik ilmselgelt tunduvalt erineval tasemel sellest, mis on kohaldatav suhetes kolmandate riikidega, sealhulgas EMP riikidega. Minu arvates ei ole liigne väita, et liidu liikmesriikide vahel toimub maksuvaldkonnas solidaarsusele lähedane koostöö, mis ei ole küll kaugeltki ammendav, kuid mis siiski kujutab endast ühtset ja arenevat raamistikku. [41]

65. Seega tundub mulle, et maksualase koostöö õigusliku raamistiku osas välja toodud erinevus õigustab täielikult ühelt poolt Euroopa Liidu liikmesriikide vaheliste suhete ning teiselt poolt nende riikide ja EMP riikide vaheliste suhete erinevat kohtlemist.

66. Neil asjaoludel teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Cour de cassationile, et EMP lepingu artikliga 40 ei ole vastuolus sellised nagu põhikohtuasjas kõne all olevad siseriiklikud õigusnormid.

67. Põhikohtuasja osas sooviksin lõpuks lisada, et kohtuistungil ilmnes, et Établissements Rimbaud on äriühing, mille ainuaktsionär on Šveitsi kodanik, kes kasutab asjaomast kinnisasja teise elukohana. Need asjaolud on

39 – Vt laiema tõlgenduse kohta EFTA Kohtu 23. novembri 2004. aasta otsus kohtuasjas E-1/04: Fokus Bank ASA (*Report of EFTA Court*, lk 15), punkt 20 jj.

40 – Vt nõukogu direktiivi maksustamisalase koostöö kohta ettepanek (KOM (2009) 29 lõplik).

41 – Nagu Euroopa Kohus eespool viidatud kohtuotsuses A (punkt 61) tõdes, toimivad liikmesriikide vahelised suhted ühtses õigusruumis, kus kehtivad ühenduse õigusnormid, nagu direktiiv 77/799, milles on sätestatud vastastikuse abistamise kahepoolne kohustus. Kuigi selle direktiivi kohaldamisalas on abistamise kohustusel teatud piirid, on selle direktiiviga siiski kehtestatud õiguslik raamistik koostööle liikmesriikide pädevate asutuste vahel, mida liikmesriikide ja kolmandate riikide pädevate asutuste vahel ei ole, kui viimased ei ole endale võtnud mingeid vastastikuse abi osutamise kohustusi.

Prantsuse maksuhaldurile tõenäoliselt teada. Võib põhjendatult küsida, kas neil asjaoludel ei tundu ebaõiglane ja ebaproportsionaalne lubada Prantsuse ametivõimudel keelduda andmast kõnealusele äriühingule võimalust tõendada nende faktiliste asjaolude õigsust.

68. Hoidun siiski niisuguse järelduse tegemisest. Teatud juhtudel võib formaalseid tingimusi kehtestavate maksusätete kohaldamine tunduda ebaõiglane. Sellegipoolest ei ole minu arvates välistatud, et olukorras, kus kolmanda riigi kodanik investeerib liikmesriigis asuvasse kinnisasja, mida ta kasutab isiklikul otstarbel, ning teeb seda Liechtensteinis asuva äriühingu vahendusel, kusjuures ta on selle äriühingu ainuaktsionär, võib olla tegemist puhtalt fiktiivse skeemiga. [42]

69. Igal juhul ei ole Euroopa Kohtu ülesanne teha otsust põhikohtuasja kaebaja maksustamise kohta. Lisaks ei ole Euroopa Kohtul võimalik tutvuda kõigi selles suhtes asjakohaste faktiliste asjaoludega. Euroopa Kohtu ülesanne on anda EMP lepingu artiklile 40 tõlgendus, mis oleks kohaldatav ka juhtumitele, milles faktiline olukord on samasugune või sarnane. EMP lepingu tõlgendus, mille ma Euroopa Kohtule välja pakun, ei välista ilmselgelt selliste siseriiklike sätete kohaldamist, mille eesmärk on heastada ebaõiglasi maksualaseid üksikolukordi, kui niisugused sätted on siseriiklikus õiguskorras olemas.

42 – Vt eelkõige 12. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-196/04: Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (EKL 2006, lk I-7995, punktid 55 ja 68) ning 13. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-524/04: Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (EKL 2007, lk I-2107, punktid 72 ja 74).

VII Ettepanek

70. Kõiki eeltoodud kaalutlusi silmas pidades teen ma seega ettepaneku vastata Euroopa Kohtule esitatud eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Euroopa Majanduspiirkonna 2. mai 1992. aasta lepingu artikliga 40 ei ole vastuolus sellised õigusnormid nagu need, mis tulenevad Prantsuse üldise maksuseadustiku artiklist 990 D ja sellele järgnevatest artiklitest põhikohtuasja asjaolude esinemise ajal kehtinud redaktsioonis, mis vabastavad Prantsusmaal asuvate kinnisasjade turuväärtuselt võetavast 3-protsendilisest maksust Prantsusmaal asuvad äriühingud ja kehtestavad äriühingule, mis asub Euroopa majanduspiirkonna riigis, mis ei ole Euroopa Liidu liikmesriik, selle maksuvabastuse saamiseks tingimuse, et Prantsuse Vabariigi ja selle riigi vahel on maksude tasumisest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega võitlemiseks sõlmitud haldusabi leping või et rahvuse alusel mittediskrimineerimise klauslit sisaldava rahvusvahelise lepingu alusel ei või neid juriidilisi isikuid maksustada suuremal määral kui Prantsusmaal asuvaid äriühinguid.