GENERALINIO ADVOKATO NIILO JÄÄSKINEN IŠVADA

pateikta 2010 m. balandžio 29 d.[1]

I — Įvadas

1. Šioje byloje prašymas priimti prejudicinį sprendimą buvo pateiktas *Cour de cassation* (Prancūzija) Prekybos, finansų ir ekonomikos kolegijos. Iš esmės jis susijęs su 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo (OL L 1, 1994, p. 3, toliau – EEE susitarimas)[2] 40 straipsnio aiškinimu dėl valstybės narės mokesčių teisės aktų taikymo Lichtenšteino Kunigaikštystėje, kuri yra EEE susitarimo, bet ne Europos Sąjungos narė (toliau – EEE valstybė), įsteigtai bendrovei. Šis klausimas sukėlė nemažą valstybių narių susidomėjimą ir devynios iš jų pateikė rašytines pastabas.

2. Ši byla suteiks Teisingumo Teismui galimybę papildyti savo praktiką, įtvirtintą bylose *ELISA*[3] ir *A*[4], dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimų pateisinimų tiesioginių mokesčių srityje ir pateikti kelis paaiškinimus dėl su EEE valstybėmis susijusiose situacijose taikomų teisės nuostatų.

II — Teisinis pagrindas

A — *Sąjungos teisė*

3. EB 56 straipsnio 1 dalyje pagal 4 skyriuje išdėstytas nuostatas uždraudžiami visi kapitalo ir mokėjimų judėjimo tarp valstybių narių ir tarp valstybių narių bei trečiųjų šalių apribojimai[5].

4. EB 57 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„1. 56 straipsnio nuostatos nekliudo taikyti trečiosioms šalims 1993 m. gruodžio 31 d.

1 — Originalo kalba: prancūzų.

2 — OL L 1, 1994, p. 3.

3 — 2007 m. spalio 11 d. Sprendimas (C-451/05, Rink. p. I-8251).

4 — 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimas (C-101/05, Rink. p. I-11531).

5 — Kadangi prašymo priimti prejudicinį sprendimą data yra 2009 m. vasario 10 d., bus pateikiamos nuorodos į EB sutarties nuostatas pagal numeraciją, taikytą iki Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo įsigaliojimo.

pagal nacionalinę ar Bendrijos teisę galiojančių apribojimų, nustatytų kapitalo judėjimui į trečiąsias šalis ar iš jų, susijusiam su tiesioginėmis investicijomis, apimančiomis ir investicijas į nekilnojamąjį turtą, su įsisteigimu, finansinių paslaugų teikimu ar vertybinių popierių įsileidimu į kapitalo rinkas.“

imtis priemonių, pateisinamų viešosios tvarkos ar visuomenės saugumo požiūriu.

<...>

5. EB 58 straipsnyje nustatyta:

3. 1 ir 2 dalyse nurodytos priemonės ir tvarka neturi sudaryti laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų, kaip nustatyta 56 straipsnyje, savavališko diskriminavimo ar užslėpto apribojimo.“

„1. 56 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybių narių teisės:

6. EEE susitarimo 4 straipsnyje įtvirtinta:

a) taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos padėties gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu;

„Šio Susitarimo taikymo srityje, nepažeidžiant jame esančių specialių nuostatų, draudžiama bet kokia diskriminacija dėl pilietybės.“

b) imtis visų reikalingų priemonių, kad būtų užkirstas kelias nacionalinių įstatymų ir kitų teisės aktų pažeidimams, ypač apmokestinimo ir finansų įstaigų riziką ribojančios priežiūros srityje, arba nustatyti duomenų apie kapitalo judėjimą deklaravimo tvarką administravimo ar statistinės informacijos tikslais, arba

7. EEE susitarimo 4 skyriaus tekstas dėl laisvo kapitalo judėjimo atspindi EEB sutarties ir 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyvos 88/361/EEB dėl Sutarties 67 straipsnio įgyvendinimo (straipsnis panaikintas Amsterdamo sutartimi)[6], nuostatas, galiojusias prieš priimant Europos Sąjungos

6 — OL L 178, p. 5; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 10 sk., 1 t., p. 10.

sutartyje įtvirtintus pakeitimus. EEE susitarimo 40 straipsnyje nurodyta:

„Pagal šio Susitarimo nuostatas Susitariančios Šalys tarpusavyje netaiko jokių kapitalo, priklausančio Europos Bendrijos valstybėse narėse ar Europos laisvosios prekybos asociacijos valstybėse reziduojantiems asmenims, judėjimo apribojimų, taip pat nediskriminuoja dėl šalių pilietybės ar rezidavimo vietos arba dėl vietos, kurioje kapitalas yra investuotas. Šiam straipsniui įgyvendinti reikalingos nuostatos pateikiamos XII priede."

8. Minėtame EEE susitarimo XII priede nurodoma, kad Europos ekonominėje erdvėje taikoma Direktyva 88/361. Šios direktyvos I priede, kuriame įtvirtinta kapitalo judėjimų nomenklatūra, išsaugojusi savo nominaliąją reikšmę siekiant apibrėžti kapitalo judėjimo sąvoką[7], nurodyta, kad ši sąvoka apima operacijas, kurių metu ne rezidentai investuoja į nekilnojamąjį turtą valstybės narės teritorijoje.

9. Valstybė narė gali remtis 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 77/799/EEB dėl valstybių narių atsakingų institucijų savitarpio pagalbos tiesioginių ir netiesioginių mokesčių srityje[8], siekdama iš kitos valstybės narės kompetentingų institucijų gauti bet kokios informacijos, kuri gali padėti jai teisingai įvertinti direktyvoje numatytus mokesčius.

B — *Nacionalinė teisė*

10. Prancūzijos *Code général des impôts* (Bendrojo mokesčių kodekso, toliau – CGI) 990 D ir paskesniuose straipsniuose įtvirtintos priemonės, kurias Prancūzijos įstatymų leidėjas numatė kovai su tam tikrų rūšių sukčiavimu mokesčių srityje.

11. CGI 990 D straipsnyje įtvirtinta[9]:

„Juridiniai asmenys, kurie tiesiogiai ar per tarpininką turi nuosavybės teisę į vieną ar kelis nekilnojamuosius objektus Prancūzijoje arba daiktines teises į tokį turtą, turi mokėti metinį 3 % šių nekilnojamųjų daiktų ar teisių komercinės vertės mokestį.

7 — Žr. 1999 m. kovo 16 d. Sprendimą *Trummer ir Mayer* (C-222/97, Rink. p. I-1661, 21 punktas).

8 — OL L 336, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 63; iš dalies pakeista 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva 92/12/EEB (OL L 76, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 179).

9 — 1992 m. gruodžio 30 d. Įstatymu Nr. 92-1376, kuris yra 1993 m. Biudžeto įstatymas (JORF, 1992 m. gruodžio 31 d., p. 18058), įtvirtinta redakcija.

Visi juridiniai asmenys, kurie bet kokia forma ir dalimi yra juridinio asmens – turto ar daiktinių teisių savininko arba esančio trečiojo juridinio asmens, kuris pats yra turto ar teisių savininkas arba tarpininkas dalyvių grandinėje, dalyvis – dalyviai, laikomi turinčiais nekilnojamąjį turtą ar teises į jį Prancūzijoje per tarpininką. Ši nuostata taikoma neatsižvelgiant į tarpininkais esančių juridinių asmenų skaičių.“

12. Pagal CGI 990 E straipsnį[10] 990 D straipsnyje numatytas mokestis netaikomas:

„<...>

2. Juridiniams asmenims, turintiems buveines šalyje ar teritorijoje, sudariusioje su Prancūzija susitarimą dėl administracinės pagalbos kovojant su sukčiavimu ir vengimu mokėti mokesčius, kurie kiekvienais metais ne vėliau kaip iki gegužės 15 d. 990 F straipsnyje nurodytu įsakymu nustatytoje vietoje deklaruoja apie sausio 1 d. jų turėto nekilnojamojo turto buvimo vietą, pateikia jo aprašymą, nurodo vertę, taip pat tą dieną buvusių jų dalyvių tapatybę bei dalyvių adresus ir kiekvieno iš jų turėtų akcijų skaičių.

3. Juridiniams asmenims, kurių administracijos buveinė yra Prancūzijoje, arba kitiems juridiniams asmenims, kuriems pagal sutartį negali būti taikoma didesnė mokesčių našta, jeigu jie kiekvienais metais praneša mokesčių administratoriui arba įsipareigoja, jam pareikalavus, pranešti apie sausio 1 d. turėto nekilnojamojo turto buvimo vietą, pateikia jo aprašymą, nurodo akcininkų, partnerių ir kitų dalyvių tapatybę bei jų adresus, taip pat kiekvieno iš jų turėtų akcijų skaičių ar kitas teises bei pateikia įrodymų apie jų rezidavimo vietą mokesčių tikslais. Įsipareigojimas įsigalioja nuo datos, kai juridinis asmuo įsigyja 990 D straipsnyje nurodytą turtą, teisę į nekilnojamąjį turtą ar tampa dalyviu, arba 1993 m. sausio 1 d. jau turėtiems daiktams, teisėms ir dalyvavimui vėliausiai nuo 1993 m. gegužės 15 dienos;

4. Bendrovėms, kurių akcijos yra įtrauktos į Prancūzijos arba pagal analogiškas taisykles valdomos užsienio biržos oficialųjį arba antrinį sąrašą;

<...>“

10 — Įstatymu Nr. 92/1376 įtvirtinta redakcija.

13. Pagrindinės bylos faktinių aplinkybių metu tarp Prancūzijos Respublikos ir Lichtenšteino Kunigaikštystės nebuvo sudaryta jokia CGI 990 E straipsnio 2 punkte numatyta sutartis[11].

III — Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

14. Bendrovė *Établissements Rimbaud SA* (toliau – *Établissements Rimbaud*), kurios buveinė yra Lichtenšteine, turi nekilnojamojo turto Prancūzijoje. Dėl to ji iš esmės yra apmokestinama 3 % dydžio mokesčiu, nustatytu pagal CGI 990 D punktą.

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

16. *Établissements Rimbaud* pareiškė ieškinį dėl sprendimų atmesti jos prašymus atleisti nuo ginčijamų mokesčių. Kai jos reikalavimus atmetė *Tribunal de grande instance d'Aix-en-Provence* (Provanso Ekso regiono teismas) ir *Cour d'appel d'Aix-en-Provence* (Provanso Ekso apeliacinis teismas), *Établissements Rimbaud* pateikė skundą *Cour de cassation* (Kasacinis teismas).

17. Nagrinėdamas šį apeliacinį skundą, *Cour de cassation* pateikė Teisingumo Teismui šį klausimą:

„Ar Europos ekonominės erdvės susitarimo 40 straipsniu draudžiamas toks reglamentavimas kaip šiuo metu galiojantys Bendrojo mokesčių kodekso 990 D ir kiti straipsniai, pagal kuriuos Prancūzijoje įsteigtos bendrovės yra atleidžiamos nuo 3 % mokesčio, skaičiuojamo nuo Prancūzijoje turimo nekilnojamojo turto komercinės vertės, o Europos ekonominės erdvės šalyje, nepriklausančioje Europos Sąjungai, įsteigtoms bendrovėms numatytas minėtas atleidimas nuo mokesčio su sąlyga, kad tarp Prancūzijos ir šios valstybės yra sudaryta sutartis dėl administracinės pagalbos kovojant su sukčiavimu ir mokesčių vengimu, arba su sąlyga, kad taikant sutartį, kurioje numatyta nediskriminavimo pilietybės pagrindu išlyga, šie juridiniai asmenys neturi būti daugiau apmokestinami nei Prancūzijoje įsteigtos bendrovės?“

IV — Procesas Teisingumo Teisme

18. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismo kanceliarijoje įregistruotas 2009 m. vasario 18 dieną.

11 — 2009 m. rugsėjo 22 d. pasirašytas Prancūzijos vyriausybės ir Lichtenšteino vyriausybės susitarimas dėl pasikeitimo informacija mokesčių srityje pagrindinėje byloje nėra reikšmingas, nes buvo sudarytas vėliau.

19. Rašytines pastabas pateikė *Établissements Rimbaud*, Vokietijos, Estijos, Ispanijos, Prancūzijos, Graikijos, Italijos, Nyderlandų, Švedijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės, Europos Bendrijų Komisija, Lichtenšteino vyriausybė ir ELPA priežiūros institucija.

20. 2010 m. vasario 3 d. posėdyje *Établissements Rimbaud*, Estijos, Ispanijos, Prancūzijos, Graikijos, Švedijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybių, Komisijos ir ELPA priežiūros institucijos atstovai pateikė žodines pastabas[12].

V — Šalių pozicijos

21. *Établissements Rimbaud* teigia, kad EEE susitarimo 40 straipsniu draudžiami teisės aktai, kaip antai CGI 990 D ir paskesni straipsniai, pagal kuriuos buveinę Prancūzijoje turinčios bendrovės atleidžiamos nuo 3 % nekilnojamojo turto komercinės vertės dydžio mokesčio ir pagal kuriuos EEE valstybėje buveinę turinčioms bendrovėms tokiam atleidimui taikomos diskriminuojančios sąlygos.

22. ELPA priežiūros institucija, Komisija ir Lichtenšteino vyriausybė taip pat teigia, kad EEE susitarimo 40 straipsniu draudžiami tokie nacionalinės teisės aktai, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, nes juose EEE valstybėje įsteigtai bendrovei neleidžiama pateikti įrodymų jos akcininkų fizinių asmenų tapatybei nustatyti.

23. Visos rašytines pastabas pateikusios valstybės narės, atvirkščiai, mano, kad EEE susitarimo 40 straipsniu tokie teisės aktai nedraudžiami.

VI — Vertinimas

A — *Pirminės pastabos*

24. Pirmiausia reikia priminti, kad Teisingumo Teismas jau turėjo galimybę vertinti šioje byloje nagrinėjamas CGI nuostatas. Iš tiesų išnagrinėjęs *Cour de cassation* pateiktą

12 — Lichtenšteino vyriausybės atstovas, pranešęs, kad dalyvaus posėdyje, galiausiai į jį neatvyko dėl blogų oro sąlygų.

prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas minėtame Sprendime *ELISA* konstatavo, kad santykiuose tarp valstybių narių Sąjungos teisė draudžia tokius teisės aktus, kaip antai nagrinėjami Prancūzijos teisės aktai. Todėl šioje byloje, kuri taip pat nagrinėjama *Cour de cassation* prašymo pagrindu, Teisingumo Teismas turi tik atsakyti į klausimą, ar iš nagrinėjamų nacionalinių nuostatų galintis kilti apribojimas galėtų būti pateisinamas pagal EEE susitarimą, t. y. tarpiniu atveju tarp Sąjungos valstybių narių tarpusavio santykių ir Sąjungos valstybių narių santykių su EEE dalyvėmis nesančiomis valstybėmis.

25. Dėl laiko klausimo šioje byloje reikia pažymėti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašė išaiškinti EEE susitarimo 40 straipsnį. Atsižvelgiant į tai, kad Lichtenšteino Kunigaikštystė yra susitarimo dalyvė nuo 1995 m. gegužės 1 d., Teisingumo Teismas turi aiškinti po šios datos galiojusias teisės nuostatas[13].

26. Kaip savo išvadoje minėtoje byloje *A*[14] nurodė generalinis advokatas Y. Bot, kapitalo judėjimas tarp valstybių narių bei tarp šių valstybių ir trečiųjų šalių buvo laipsniškai liberalizuojamas. Europos Ekonominės Bendrijos steigimo sutartyje kapitalo judėjimas Bendrijos viduje ir už jos ribų buvo skirtingų ir mažai valstybes nares įpareigojančių nuostatų dalykas. Svarbus etapas buvo Direktyva 88/361, kurioje numatytas visiškas ir besąlyginis kapitalo judėjimo tarp valstybių narių liberalizavimas. Dėl išorės santykių Direktyvos 88/361 nuostatos buvo mažiau varžančios, nes valstybės narės tik turėjo stengtis pasiekti tokį patį liberalizavimą su trečiosiomis šalimis, koks taikomas Bendrijos viduje.

27. 1992 m. vasario 7 d. Mastrichte pasirašytoje Europos Sąjungos sutartyje laisvas kapitalo judėjimas buvo priskirtas prie EB sutarties garantuojamų pagrindinių laisvių, apimant ne vien judėjimą tarp valstybių narių, bet ir tarp šių valstybių ir trečiųjų šalių. Taigi EB sutarties 56 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad „pagal šiame skyriuje išdėstytas nuostatas uždraudžiami visi kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir tarp valstybių narių bei trečiųjų šalių apribojimai“. Šis straipsnis įsigaliojo nuo 1994 m. sausio 1 dienos.

28. Vis dėlto EEE susitarime nėra EB 57 ir 58 straipsniams analogiškų nuostatų. Tačiau

13 — Prieš šią datą Lichtenšteino kunigaikštystė buvo trečioji šalis, kuriai nebuvo taikomos jokios specialios nuostatos. Po šios datos buvo taikomos tam tikros pereinamojo laikotarpio nuostatos direktyvoms įgyvendinti (tam tikrų Bendrijos direktyvų perkėlimo atidėjimas).

14 — 2007 m. rugsėjo 11 d. pateiktos Išvados 38–45 punktai.

neabejoju, kad valstybių narių įsipareigojimai EEE valstybėms pagal EEE susitarimo 40 straipsnį negali būti didesnės apimties nei kylantys iš EB 58 straipsnio. Be to, atrodo, kad principai *lex posterior derogat legi priori* ir *lex specialis derogat legi generali* nepalieka jokios galimybės taikyti EB 57 straipsnio 1 dalį valstybių narių ir Lichtenšteino Kunigaikštystės santykiams.

29. Todėl atrodo, kad EB 57 straipsnio 1 dalis buvo netaikytina nuo EEE susitarimo įsigaliojimo šiai trečiajai šaliai datos.

30. Reikia atkreipti dėmesį ir į antrąjį laiko klausimą. Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas kapitalo judėjimas, t. y. investicija į nekilnojamąjį turtą, įvyko anksčiau, nei buvo įtvirtintas laisvas kapitalo judėjimas ir Europos Sąjungos viduje, ir valstybių narių santykiuose su EEE valstybėmis. Todėl, atsižvelgiant į tai, kad *Établissements Rimbaud* investavo daug anksčiau nei atitinkamos datos, siaurąja prasme ji nepasinaudojo nagrinėjama pagrindine laisve. Vis dėlto nemanau, kad tai turi reikšmės Teisingumo Teismui atsakant prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui dėl nuostatų, taikytinų po EEE susitarimo įsigaliojimo Lichtenšteino Kunigaikštystei[15]. Mokestinio vertinimo požiūriu laisvo kapitalo judėjimo poveikis esamoms ir naujoms investicijoms turi būti toks pats.

31. Atlikdamas vertinimą, pirmiausia trumpai pristatysiu teismo praktiką, įtvirtintą minėtoje byloje *ELISA* bei *Ospelt ir Schlössle Weissenberg*[16] dėl laisvo kapitalo judėjimo tiesioginių mokesčių srityje, viena vertus, valstybių narių tarpusavio santykiuose ir, kita vertus, valstybių narių ir EEE valstybių santykiuose, o vėliau palyginsiu šiuos du atvejus. Galiausiai išnagrinėsiu pateiktus skirtingo požiūrio pateisinimus.

B — *Teismo praktika, susijusi su laisvu kapitalo judėjimu tiesioginių mokesčių srityje*

32. Dėl valstybių narių tarpusavio santykių Teisingumo Teismas minėtame Sprendime *ELISA* jau yra nusprendęs, kad EB 56 straipsnis turi būti aiškinamas kaip draudžiantis tokį nacionalinį įstatymą, kuris atleidžia nuo mokesčio už valstybėje narėje turimo

15 — Reikia pažymėti, kad EEE susitarimo XII priede apskritai nėra skiriamos esamos ir naujos investicijos. Toks atskyrimas taikomas tik konkrečiais atvejais: pirmiausia žr. minėto priedo 1 punkto e papunktį ir 2003 m. gegužės 15 d. Sprendimą *Salzmann* (C-300/01, Rink. p. I-4899, 4 punktas).

16 — 2003 m. rugsėjo 23 d. Sprendimas (C-452/01, Rink. p. I-9743).

nekilnojamojo turto komercinę vertę šioje valstybėje įsteigtas bendroves, o kitoje valstybėje narėje įsteigtoms bendrovėms numato minėtą atleidimą nuo mokesčio su sąlyga, kad tarp atitinkamos valstybės narės ir šios valstybės yra sudaryta sutartis dėl administracinės pagalbos kovojant su sukčiavimu ir mokesčių vengimu, arba su sąlyga, kad taikant sutartį, kurioje numatyta nediskriminavimo pilietybės pagrindu išlyga, šios bendrovės neturi būti apmokestinamos daugiau nei pirmojoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės, ir neleidžia kitoje valstybėje narėje įsteigtoms bendrovėms pateikti dokumentinių įrodymų jų akcininkų fizinių asmenų tapatybei nustatyti[17].

33. Minėtame Sprendime *ELISA* Teisingumo Teismas nustatė buvus laisvo kapitalo judėjimo principo apribojimą. Toliau jis nagrinėjo, ar šį apribojimą galima pateisinti privalomu bendrojo intereso pagrindu. Patvirtinęs, kad skundžiamas mokestis leidžia kovoti su praktika, kurios vienintelis tikslas yra išvengti fizinių asmenų Prancūzijoje privalomo mokėti turto mokesčio, Teisingumo Teismas vertino priemonės proporcingumą. Jis konstatavo, kad ginčijamas mokestis pateko į Direktyvoje 77/799 įtvirtinto bendradarbiavimo sritį ir todėl *a priori* negalima paneigti, jog apmokestinamasis asmuo pats pateiks reikalingus patvirtinančius dokumentus. Dėl to Teisingumo Teismas nusprendė, kad siekdama tikslo kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje Prancūzijos Respublika valstybių narių tarpusavio santykiams galėjo priimti mažiau ribojančias priemones.

34. Vis dėlto *Établissements Rimbaud* įsteigta ne valstybėje narėje, bet Lichtenšteino Kunigaikštystėje, kuri yra EEE valstybė nuo 1995 m. gegužės 1 dienos.

35. Šiuo klausimu svarbu priminti, kad viena pagrindinių EEE susitarimo užduočių yra kiek įmanoma visapusiškai užtikrinti laisvą prekių, asmenų, paslaugų ir kapitalo judėjimą visoje EEE, kad Bendrijos teritorijoje įgyvendinama bendroji rinka būtų išplėsta į ELPA valstybes. Šiuo tikslu keliomis minėto susitarimo nuostatomis siekiama užtikrinti kuo vienodesnį

17 — Žr. minėto Sprendimo *ELISA* 102 punktą. Reikia pastebėti, kad priėmus minėtą Sprendimą *ELISA* CGI 990 E straipsnis buvo pakeistas 2007 m. gruodžio 25 d. Įstatymu Nr. 2007-1824 (JORF, 2007 m. gruodžio 28 d., p. 21482). Nuo tada taikomoje CGI 990 E straipsnio redakcijoje pirmiausia nurodoma, kad CGI 990 D straipsnyje numatytas mokestis netaikomas „3. Juridiniams subjektams: juridiniams asmenims, organizacijoms, patikos fondams arba panašioms institucijoms, turinčioms buveinę Prancūzijoje, Europos Sąjungos valstybėje narėje arba valstybėje ar teritorijoje, su kuria Prancūzija yra sudariusi administracinės pagalbos kovojant su sukčiavimu mokesčių srityje ir mokesčių slėpimu sutartį, leidžiančią jiems pasinaudoti tokia pačia tvarka, kuri taikoma Prancūzijoje buveinę turintiems subjektams <...>“.

jo aiškinimą visoje EEE[18]. Atsižvelgdamas į tai Teisingumo Teismas turi prižiūrėti, kad EEE susitarimo nuostatos, iš esmės identiškos Sutarties nuostatoms, būtų vienodai aiškinamos valstybėse narėse[19].

36. Iš to matyti, kad nors laisvo kapitalo judėjimo tarp EEE susitarimo šalimis esančių valstybių subjektų apribojimai turi būti vertinami minėto susitarimo 40 straipsnio ir XII priedo atžvilgiu, šios nuostatos turi tokią pačią teisinę galią kaip ir iš esmės joms identiškos EB 56 straipsnio nuostatos[20], nepaisant galimų šių nuostatų teksto skirtumų.

37. Be to, Teisingumo Teismas nusprendė, kad kapitalo judėjimo apribojimus valstybių narių ir trečiųjų šalių santykiuose reikia aiškinti taip pat kaip ir valstybių narių tarpusavio santykiuose[21].

38. Mano manymu, aišku, jog pagrindinėje byloje taikomas skirtingas požiūris į laisvą kapitalo judėjimą, nelygu, ar bendrovės buveinė yra Prancūzijoje, ar Lichtenšteine.

39. Pagal nusistovėjusią teismų praktiką diskriminacija yra skirtingų taisyklių taikymas panašioms situacijoms arba tos pačios taisyklės taikymas skirtingoms situacijoms[22].

40. Vis dėlto tiesioginių mokesčių srityje rezidentų ir ne rezidentų padėtis valstybėje paprastai nėra panaši[23]. Todėl skirtingas mokesčių mokėtojų rezidentų ir mokesčių mokėtojų ne rezidentų vertinimas savaime neturėtų būti laikomas diskriminavimu Sutarties prasme[24].

41. Kaip minėtoje byloje *ELISA* nurodė generalinis advokatas J. Mazák[25], Teisingumo Teismo praktikoje numatyta, jog nacionalinės mokesčių teisės aktai, kokie buvo nagrinėjami toje byloje, gali būti suderinami su Sutarties nuostatomis dėl laisvo kapitalo judėjimo, jeigu jų sukeliamas skirtingas požiūris yra susijęs su situacijomis, kurios nėra objektyviai panašios. Dėl aplinkybių, kurioms esant minėtoje byloje *ELISA* kilo pareiga mokėti mokesčius, t. y. dėl ataskaitinių metų sausio 1 dieną tiesiogiai ar netiesiogiai juridinių asmenų

18 — Žr. 1992 m. balandžio 10 d. Nuomonę 1/92 (Rink. p. I-2821).

19 — Minėto Sprendimo *Ospelt ir Schlössle Weissenberg* 29 punktas.

20 — Žr. 2009 m. birželio 11 d. Sprendimą *Komisija prieš Nyderlandus* (C-521/07, Rink. p. I-4873, 33 punktas) ir 2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimą *Komisija prieš Italiją* (C-540/07, Rink. p. I-10983, 66 punktas).

21 — Žr. minėto Sprendimo *A* 31 punktą ir generalinio advokato Y. Bot išvados 73 ir paskesnius punktus.

22 — Žr. 1995 m. vasario 14 d. Sprendimą *Schumacker* (C-279/93, Rink. p. I-225, 30 punktas), 1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimą *Wielockx* (C-80/94, Rink. p. I-2493, 17 punktas), 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimą *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, Rink. p. I-11673, 46 punktas) ir 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimą *Truck Center* (C-282/07, Rink. p. I-10767, 37 punktas).

23 — Žr. minėtų sprendimų *Schumacker* 31 punktą, *Wielockx* 18 punktą ir *Truck Center* 38 punktą.

24 — Žr. minėto Sprendimo *Wielockx* 19 punktą, 2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimą *Denkavit Internationaal ir Denkavit France* (C-170/05, Rink. p. I-11949, 24 punktas) ir minėto Sprendimo *Truck Center* 39 punktą.

25 — Išvados 86–92 punktai.

turimos nuosavybės Prancūzijoje ar daiktinių teisių į šį turtą buvimo, Prancūzijoje veiksmingus valdymo centrus turintys juridiniai asmenys ir už Prancūzijos ribų veiksmingus valdymo centrus turintys juridiniai asmenys yra tokioje pačioje padėtyje nekilnojamojo turto apmokestinimo atžvilgiu. Šiomis taisyklėmis negalima, nesukeliant diskriminacijos, to paties mokesčio atžvilgiu tokius asmenis vertinti skirtingai, kai suteikiama mokesčio lengvata, pavyzdžiui, atleidžiant nuo mokesčio. Prancūzijos įstatymų leidėjas, vienodai vertindamas dvi juridinių asmenų kategorijas jų nekilnojamojo turto apmokestinimo tikslais, iš tiesų pripažino, kad atsižvelgiant į tokio apmokestinimo ypatybes ir sąlygas, nėra objektyvių jų padėties skirtumų, kurie galėtų pateisinti skirtingą vertinimą. Dėl to minėtos bylos *ELISA* aplinkybėmis dėl nagrinėjamų nacionalinės teisės aktų poveikio juridiniai asmenys objektyviai panašiomis situacijomis vertinami skirtingai.

42. Manau, kad šiuos generalinio advokato J. Mazák argumentus galima tiesiogiai perkelti į šią bylą.

43. Taigi reikia atsakyti į klausimą, ar tokį skirtingą vertinimą galima pateisinti, atsižvelgiant į taikytinas teisės nuostatas.

C — Pagal EEE susitarimo 40 straipsnį leidžiami apribojimai

44. Manau, kad aiškinant ir taikant EEE susitarimo 40 straipsnį tiesioginių mokesčių srityje būtina atsižvelgti į byloje taikomų teisės nuostatų ypatumus, t. y. pirma, su administraciniu bendradarbiavimu apmokestinimo srityje susijusių nuostatų nebuvimą EEE susitarime ir, antra, dvišalės sutarties mokesčių srityje tarp valstybės narės ir atitinkamos EEE valstybės nebuvimą.

45. Iš tiesų Teisingumo Teismas yra pripažinęs, kad laisvo kapitalo judėjimo apribojimas tarp atitinkamos valstybės narės ir EEE valstybės yra pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, susijusiu su kova su sukčiavimu mokesčių srityje[26].

46. Taigi teismo praktika, susijusi su naudojimosi judėjimo laisvių Sąjungoje apribojimais, negali būti visa taikoma kapitalo judėjimui tarp valstybių narių ir trečiųjų valstybių, nes tokių apribojimų teisinis kontekstas skiriasi[27].

26 — Žr. minėto Sprendimo *Komisija prieš Italiją* 68 punktą.
27 — Šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *A* 60 punktą.

47. Šioje byloje pirmiausia reikia pažymėti, kad tarp valstybės narės ir trečiųjų šalių – netgi esančių EEE susitarimo dalyvėmis – kompetentingų institucijų nėra sukurta bendradarbiavimo sistema, kurią būtų galima palyginti su Direktyvoje 77/799 įtvirtinta valstybių narių kompetentingų institucijų bendradarbiavimo sistema, nes atitinkama EEE valstybė nėra prisiėmusi jokių dvišalės pagalbos įsipareigojimų.

48. Neginčijama, kad nagrinėjamu laikotarpiu tarp Prancūzijos Respublikos ir Lichtenšteino Kunigaikštystės nebuvo jokių papildomų susitarimų dėl keitimosi informacija.

49. Posėdyje ELPA priežiūros institucija nurodė, jos manymu, egzistuojantį skirtumą tarp dividendų apmokestinimo, kuris yra „mobilus“ apmokestinimo pagrindas, ir atitinkamos bendrovės nekilnojamojo turto, kuris yra ir liks Prancūzijoje, apmokestinimo.

50. Nors atrodo nepaneigiama, kad nekilnojamojo turto mokesčio pagrindo stabilumas yra svarbus mokesčių politikoje, reikia konstatuoti, jog nekilnojamojo turto mokestis yra nuo kapitalo elementų renkamas mokestis[28]. Mokėdamas šį mokestį nekilnojamojo turto savininkas pirmiausia prisideda prie su fizine ir socialine infrastruktūra, kuria jis naudojasi, susijusių išlaidų padengimo. Taigi nemanau, kad dėl su skirtumais tarp dividendų apmokestinimo ir nekilnojamojo turto mokesčio susijusių priežasčių negalima atmesti galimybės perkelti minėtame Sprendime *Komisija prieš Italiją* Teisingumo Teismo pateikto aiškinimo.

51. Pagrindinis šios bylos klausimas yra nustatyti, ar Sąjungos valstybių narių ir EEE valstybių skirtumai galėtų pateisinti skirtingą požiūrį į, vieną vertus, kitų Sąjungos valstybių narių mokesčių mokėtojus ir, antra vertus, EEE valstybių mokesčių mokėtojus. Kadangi Sprendimas *ELISA* yra susijęs tik su santykiais tarp valstybių narių[29], reikia atsakyti į klausimą, ar šiame sprendime pateikta išvada taikytina ir santykiams tarp valstybių narių ir EEE valstybių, ar jas reikėtų prilyginti trečiosioms šalims.

52. Manau, kad minėtame Sprendime *ELISA* yra du šiai bylai galintys būti reikšmingi klausimai, dėl kurių šalys daro skirtingas išvadas. Pirmasis klausimas susijęs su proporcingumo principu pagrįsta galimybe mokesčio mokėtojui, nesant formalaus mokesčius administruojančių institucijų bendradarbiavimo mechanizmo arba galimybės jį taikyti konkrečiu atveju, pateikti informaciją tiesiogiai mokesčius administruojančiai institucijai. Kitas svarbus klausimas yra susijęs su Sąjungos

28 — Minėto Sprendimo *ELISA* 35–37 punktai.

29 — Minėto Sprendimo *ELISA* 10 punktas.

teisės aktuose įtvirtinto formalaus mechanizmo egzistavimu.

53. Šiek tiek abejoju, ar minėtą Sprendimą *ELISA* galima taikyti šioje byloje, nes sprendime numatyta galimybė pakeisti įvairių valstybių narių mokesčius administruojančių institucijų bendradarbiavimui nustatytus mechanizmus mokesčių mokėtojo pateiktais patvirtinančiais dokumentais[30].

54. Efektyvi ir teisinga tiesioginių mokesčių sistema gali veikti tik pasitikint mokesčių mokėtojų deklaruojama informacija. Tačiau tai įmanoma pasiekti tik jei valdžios institucijos turi tinkamų priemonių kontroliuoti mokesčių mokėtojų pateiktų duomenų teisingumą, pasitelkdamos kitus informacijos šaltinius, kaip antai viešuosius registrus, mokesčių kontrolę, susijusią su mokesčių mokėtojo apskaita, arba, jei taikoma, užsienio mokesčius administruojančių institucijų pateiktus duomenis. Kad mokesčių mokėtojų pateikiama informacija būtų patikima, valdžios institucijos turi turėti galimybę ją patikrinti[31]. Nemanau, kad reikalavimas, jog mokesčių mokėtojo pateiktą informaciją būtų įmanoma patikrinti, iš esmės prieštarautų proporcingumo principui.

55. Be to, teisėtumo pagrindu paremtoje mokesčių sistemoje mokesčius administruojančios institucijos negali atsisakyti atsižvelgti į mokesčių mokėtojo pateiktą informaciją, nepateikdamos atsisakymo motyvų. Kadangi Teisingumo Teismas negalėjo siekti pripažinti mokesčius administruojančioms institucijoms tokios diskrecijos, galima klausti, pagal kokius kriterijus jos galėjo nuspręsti, kad informacijos nepakanka ir todėl būtina pateikti minėto Sprendimo *ELISA* 99 punkte numatytus papildomus patvirtinančius įrodymus, jeigu jos negali patikrinti atitinkamos informacijos teisingumo ir nėra jokių bendradarbiavimo su atitinkamos valstybės institucijomis priemonių.

56. Įrodinėjimo pareigos padalijimo mokesčių teisėje klausimas yra sudėtingas. Sąjungos teisėje teismų praktiką galima apibendrinti taip: pareiga įrodyti, kad nėra mokesčių schemą pateisinančio teisėto tikslo, tenka mokesčius administruojančioms institucijoms, tačiau jos gali taikyti tam tikras prezumpcijas dėl dirbtinio darinio egzistavimo[32]. Mokesčių mokėtojai visuomet turi turėti galimybę paneigti šias prezumpcijas, nurodydami atitinkamu dariniu iš tiesų siekiamus verslo tikslus.

30 — Minėto Sprendimo *ELISA* 93–96 punktai.

31 — Žr. minėto Sprendimo *A* 61 ir 62 punktus, kuriuose Teisingumo Teismas pabrėžė duomenų patikimumo ir galėjimo patikrinti svarbą.

32 — Žr. dėl teismų praktikos D. Weber „Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms“, Kluwer Law International, 2005, p. 161 ir paskesnius bei Komisijos komunikatą „Kovos su piktnaudžiavimu priemonių ES ir trečiųjų šalių atžvilgiu taikymas tiesioginio apmokestinimo srityje“ (COM(2007) 785 galutinis, p. 3).

Vis dėlto institucijos nėra susaistytos įrodymais, kurie negali būti patikrinami.

57. Be to, dėl atleidimų nuo mokesčių ir kitų mokesčių lengvatų yra įprasta, kad mokesčių mokėtojas pateiktų pakankamų teisinių įrodymų, jog buvo įvykdytos jais pasinaudoti būtinos sąlygos. Manau, kad CGI 990 E straipsnis atitinka šį požiūrį. Nuo mokesčio atleidžiamas bet koks juridinis asmuo, pateikęs konkrečią informaciją, jei šiuos duomenis tiesiogiai arba bendradarbiaudamos su kitų suinteresuotų valstybių institucijomis gali patikrinti mokesčius administruojančios institucijos.

58. Neketinu abejoti minėtu Sprendimu *ELISA* dėl santykių tarp valstybių narių. Vis dėlto negaliu siūlyti išplėsti šiame sprendime Teisingumo Teismo įtvirtintą aiškinimą santykiams su EEE valstybėmis arba kitomis trečiosiomis šalimis, nes, mano manymu, vertinant pagal proporcingumo principą, minėtose dviejose valstybių grupėse reziduojančių mokesčių mokėtojų situacija reikšmingai nesiskiria. Iš tiesų atrodo, kad Komisija teigia, jog proporcingumo testas netaikomas EEE valstybėms, jei su atitinkama valstybe nesudaryta tinkama sutartis dėl informacijos mainų[33].

59. Be to, reikia paaiškinti Teisingumo Teismo poziciją minėtoje byloje *A* dėl Bendrijos derinimo priemonių poveikio bendrovių apskaitos srityje. Manau, kad Teisingumo Teismo vertinimą reikia analizuoti atsižvelgiant į jo kontekstą[34]. Mano manymu, Teisingumo Teismo teiginiai šiuo klausimu yra susiję su situacija, kai mokesčių mokėtojas pateikia mokesčius administruojančioms institucijoms patvirtinančius dokumentus, kurių jos negalėtų patikrinti padedant užsienio mokesčius administruojančioms institucijoms. Teisingumo Teismas nepripažino šios situacijos

33 — Žr. 32 išnašoje minėto Komisijos komunikato p. 6: „Todėl kovos su piktnaudžiavimu priemonės turėtų būti skirtos tik kovoti su visiškai fiktyviais susitarimais, kuriais siekiama apeiti nacionalinės teisės aktus (arba į nacionalinės teisės aktus perkeltas Bendrijos taisykles). Tas pats pasakytina ir apie kovos su piktnaudžiavimu priemonių taikymą EEE valstybių atžvilgiu (išskyrus atvejus, kai su atitinkamomis EEE valstybėmis nėra susitarta dėl tinkamų informacijos mainų). Siekiant užtikrinti, kad tokios taisyklės nebūtų neproporcingos tikslui sustabdyti piktnaudžiavimą ir užtikrinti teisinį tikrumą, turi būti tinkamos apsaugos priemonės, kad mokesčių mokėtojai turėtų galimybę pateikti bet kokius turimus komerciniu požiūriu pateisinančius susitarimą įrodymus."

34 — Minėto Sprendimo *A* 62 punktas: „Antra, kaip pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 141–143 punktuose, kalbant apie patvirtinamuosius dokumentus, kuriuos gali pateikti mokesčių mokėtojas ir kurie leistų mokesčių institucijoms patikrinti, ar nacionalinės teisės aktuose numatytos sąlygos yra įvykdytos, Bendrijos derinimo priemonės, taikomos valstybėse narėse bendrovių apskaitos srityje, mokesčių mokėtojui suteikia galimybę pateikti patikimus ir patikrinamus duomenis, susijusius su kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės struktūra arba veikla, tačiau tokia galimybė mokesčių mokėtojui nėra užtikrinta trečiojoje šalyje, kuri neprivalo taikyti šių Bendrijos teisės aktų, įsteigtos bendrovės atžvilgiu."

„normalia“ ar „pageidautina“, o tik pažymėjo, kad tokioje situacijoje EEE valstybėje įsteigtos bendrovės pateikti apskaitos dokumentai yra patikimesni nei pateikti trečiojoje šalyje, kuri netaiko tų pačių taisyklių, įsteigtos bendrovės. Taigi Teisingumo Teismas atliko lyginamąjį vertinimą. Reikia pažymėti, kad valstybių narių mokesčių mokėtojai negali reikalauti, jog įmonės apmokestinimas būtų pagrįstas tik jos apskaita, nors tai yra svarbus atskaitos taškas, jei laikomasi apskaitos taisyklių.

60. Dėl akcininkų tapatybės reikia pažymėti, kad apskaitos srityje priimtose direktyvose nenagrinėjamas akcininkų tapatybės klausimas. Šis klausimas yra sprendžiamas Direktyvoje 2004/109/EB, tačiau tik tiek, kiek tai susiję su pranešimu apie kontrolinio akcijų paketo įsigijimą arba jo perleidimą reguliuojamoje rinkoje[35]. Bet kuriuo atveju akcininkų tapatybės nustatymas yra sudėtingas klausimas ir skirtingos valstybės narės taiko labai skirtingas jo sprendimo priemones nuo privalomo akcijų registravimo iki galimybės išleisti pareikštines akcijas.

61. Be to, reikia atkreipti dėmesį į dviejų principų, kuriais grindžiamas EEE susitarimas, t. y. nediskriminavimo ir vieningo aiškinimo principų, taikymo pasekmes.

62. Akivaizdu, kad laisvas kapitalo judėjimas yra įtvirtintas ir Sutartyje, ir EEE susitarime[36]. Mokesčių požiūriu šios dvi sistemos skiriasi. Pagal Sąjungos teisę tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, tačiau jos privalo šia kompetencija naudotis laikydamosi Sąjungos teisės[37]. Vis dėlto Sąjunga visuomet turėjo tam tikrą kompetenciją priimti priemones, kuriomis skatinamas valstybių narių mokesčių teisės nuostatų derinimas, įskaitant tiesioginių mokesčių srityje. Šia kompetencija naudojamasi ilgą laiką[38]. Pagal EEE susitarimą, kuris neapima visų

35 — 2004 m. gruodžio 15 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2004/109/EB dėl informacijos apie emitentus, kurių vertybiniais popieriais leista prekiauti reguliuojamoje rinkoje, skaidrumo reikalavimų suderinimo, iš dalies keičianti Direktyvą 2001/34/EB (OL L 390, p. 38, 9–16 straipsniai).

36 — Pirmiausia žr. minėto Sprendimo *Ospelt ir Schlössle Weissenberg* 31 punktą.

37 — Pirmiausia žr. 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimą *Marks & Spencer* (C-446/03, Rink. p. I-10837, 29 punktas) ir minėto Sprendimo *Komisija prieš Italiją* 28 punktą.

38 — Pirmiausia žr. 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvą 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis (OL L 225, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 142), panaikintą 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 2009/133/EB (OL L 310, p. 34); 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvą 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 225, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 147); Konvenciją dėl dvigubo apmokestinimo, susijusio su susijusių bendrovių pelno patikslinimu, panaikinimo (90/436/EEB; OL L 225, 1990, p. 10); 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyvą 2003/48/EB dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo (OL L 157, p. 38; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 369) ir 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyvą 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių (OL L 157, p. 49; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 380).

Sąjungos teisės sistemos elementų ir sričių, tiesioginių mokesčių reguliavimas juo labiau yra mažesnės apimties[39].

63. Tai, kad EEE susitarime nėra minimi tiesioginiai mokesčiai ir nenumatytas administracinio bendradarbiavimo mokesčių srityje mechanizmas, mano manymu, reiškia, jog teisinis kontekstas skiriasi.

64. Be to, priėmus Direktyvą 77/977 sukurtas administracinio bendradarbiavimo mechanizmas apmokestinimo srityje, kuris buvo sustiprintas ne vienu vėlesniu šios direktyvos pakeitimu, šiuo metu teisės aktų leidėjo yra peržiūrimas, remiantis Komisijos pasiūlymu[40]. Net prieš priimant tokį pasiūlymą Sąjungoje šioje srityje įtvirtinta sistema jau dabar yra akivaizdžiai pažengusi daug toliau nei taikoma santykiams su trečiosiomis šalimis, įskaitant EEE valstybes. Neperdedant galima teigti, kad tarp Sąjungos valstybių narių išsivystė solidarumui artimas bendradarbiavimas mokesčių srityje, kuris, žinoma, dar tikrai nėra visapusiškas, bet vis dėlto atspindi vieningą besivystančią sistemą[41].

65. Taigi manau, kad nustatytas bendradarbiavimo mokesčių srityje teisinės sistemos skirtumas, visiškai pateisina skirtingą požiūrį, viena vertus, santykius tarp Sąjungos valstybių narių ir, kita vertus, tarp šių valstybių ir EEE valstybių.

66. Tokiomis aplinkybėmis siūlau Teisingumo Teismui atsakyti *Cour de cassation* taip, kad pagal EEE susitarimo 40 straipsnį nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje.

67. Dėl pagrindinės bylos galiausiai norėčiau papildyti, kad posėdyje paaiškėjo, jog bendrovės *Établissements Rimbaud* vienintelis akcininkas yra Šveicarijos pilietis, naudojantis atitinkamą nekilnojamąjį turtą kaip

39 — Platesnį aiškinimą žr. 2004 m. lapkričio 23 d. ELPA teismo sprendimo *Fokus Bank ASA* (E-1/04, *EFTA Court Reports*, p. 15) 20 ir paskesniuose punktuose.

40 — Žr. Tarybos direktyvos dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje pasiūlymą (COM(2009) 29 galutinis).

41 — Kaip Teisingumo Teismas konstatavo minėto Sprendimo *A* 61 punkte, santykiai tarp valstybių narių klostosi bendrame teisiniame kontekste, kuriam būdinga tai, jog yra priimti Bendrijos teisės aktai, kaip antai Direktyva 77/799, nustatantys abipuses savitarpio pagalbos pareigas. Net jeigu srityse, kurioms taikoma ši direktyva, pareigai padėti yra nustatytos ribos, ši direktyva nustato bendradarbiavimo tarp valstybių narių kompetentingų institucijų pagrindą, kurio nėra tarp šių institucijų ir trečiosios šalies kompetentingų institucijų, kai ši šalis nėra prisiėmusi jokių abipusės pagalbos įsipareigojimų.

ne pagrindinę gyvenamąją vietą. Greičiausiai Prancūzijos mokesčių institucijoms tai buvo žinoma. Visai pagrįstai būtų galima klausti, ar tokiomis aplinkybėmis nebūtų neteisinga ir neproporcinga suteikti Prancūzijos valdžios institucijoms teisę užkirsti kelią šiai bendrovei patvirtinti šių faktinių aplinkybių teisingumą.

68. Vis dėlto nedaryčiau tokios išvados. Tam tikrais atvejais formalius reikalavimus įtvirtinančių mokesčių teisės nuostatų taikymas gali atrodyti neteisingas. Tačiau nemanau, kad galima atmesti galimybę, jog kai trečiosios šalies pilietis investuoja į valstybėje narėje esantį nekilnojamąjį turtą, kurį jis naudoja asmeniniams tikslams, kaip tarpininku pasinaudodamas Lichtenšteine įsteigta bendrove, kurios vienintelis akcininkas yra jis pats, būtų galima kalbėti apie visiškai dirbtinį darinį[42].

69. Bet kuriuo atveju Teisingumo Teismas neturi priimti sprendimo dėl ieškovės pagrindinėje byloje apmokestinimo. Be to, Teisingumo Teismas negali susipažinti su visomis šiuo klausimu reikšmingomis faktinėmis aplinkybėmis. Teisingumo Teismas turi pateikti tokį EEE susitarimo 40 straipsnio aiškinimą, kuris galėtų būti pritaikytas ir esant tokioms pačioms arba panašioms faktinėms situacijoms. Teisingumo Teismui mano siūlomas EEE susitarimo aiškinimas tikrai neprieštarauja nacionalinės teisės nuostatų, skirtų ištaisyti atskiras neteisingas mokesčių situacijas, taikymui, jei nacionalinėje teisės sistemoje tokios nuostatos yra.

42 — Pirmiausia žr. 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimą *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, Rink. p. I-7995, 55 ir 68 punktus) ir 2007 m. kovo 13 d. Sprendimą *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, Rink. p. I-2107, 72 ir 74 punktus).

VII — Išvada

70. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, į *Cour de cassation* pateiktą prejudicinį klausimą siūlau atsakyti taip:

„1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo 40 straipsniu nedraudžiamas toks reglamentavimas, kaip antai bylos aplinkybių metu galiojusios Prancūzijos Bendrojo mokesčių kodekso 990 D ir kitų straipsnių redakcijos, pagal kurias Prancūzijoje įsteigtos bendrovės yra atleidžiamos nuo 3 % mokesčio, skaičiuojamo nuo Prancūzijoje turimo nekilnojamojo turto komercinės vertės, o Europos ekonominės erdvės šalyje, nepriklausančioje Europos Sąjungai, įsteigtoms bendrovėms numatytas minėtas atleidimas nuo mokesčio su sąlyga, kad tarp Prancūzijos ir šios valstybės yra sudaryta sutartis dėl administracinės pagalbos kovojant su sukčiavimu ir mokesčių vengimu, arba su sąlyga, kad taikant sutartį, kurioje numatyta nediskriminavimo pilietybės pagrindu išlyga, šie juridiniai asmenys neturi būti daugiau apmokestinami nei Prancūzijoje įsteigtos bendrovės.“