

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

28. oktober 2010*

I sag C-72/09,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af cour de cassation (Frankrig) ved afgørelse af 10. februar 2009, indgået til Domstolen den 18. februar 2009, i sagen:

Établissements Rimbaud SA

mod

Directeur général des impôts,

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

* Processprog: fransk.

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts, og dommerne E. Juhász, G. Arestis (refererende dommer), T. von Danwitz og D. Šváby,

generaladvokat: N. Jääskinen
justitssekretær: fuldmægtig N. Nanchev,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 3. februar 2010,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Établissements Rimbaud SA ved avocat J.-P. Chevallier

- den franske regering ved G. de Bergues og J.-S. Pilczer, som befuldmægtigede

- den tyske regering ved M. Lumma og C. Blaschke, som befuldmægtigede

- den estiske regering ved L. Uibo, som befuldmægtiget

- den græske regering ved S. Spyropoulos, Z. Chatzipavlou og M. Tassopoulou, som befuldmægtigede

- den spanske regering ved M. Muñoz Pérez, som befuldmægtiget

- den italienske regering ved I. Bruni, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato P. Gentili

- den nederlandske regering ved C.M. Wissels og M. de Mol, som befuldmægtigede

- den svenske regering ved A. Falk og A. Engman, som befuldmægtigede

- Det Forenede Kongeriges regering ved I. Rao og I. Hutton, som befuldmægtigede

- Europa-Kommissionen ved R. Lyal og J.-P. Keppenne, som befuldmægtigede

— EFTA-Tilsynsmyndigheden ved L. Armati, I. Hauger, B. Alterskjæn og X. Lewis, som befuldmægtigede

— Fyrstendømmet Liechtenstein ved S. Monauni-Tömördy, som befuldmægtiget,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 29. april 2010,

afsagt følgende

Dom

- ¹ Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 40 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992 (EFT 1994 L 1, s. 3, herefter »EØS-aftalen«).
- ² Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem selskabet Établissements Rimbaud SA (herefter »Rimbaud«) på den ene side og directeur général des impôts og directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence (herefter »den franske skatteforvaltning«) på den anden side vedrørende selskabets pligt til at betale afgift

på handelsværdien af fast ejendom i Frankrig, der indehaves af juridiske personer (herefter »den omtvistede afgift«).

Retsforskrifter

EØS-aftalen

- 3 EØS-aftalens artikel 40 bestemmer:

»Inden for rammerne af denne aftales bestemmelser må der ikke være restriktioner for kapitalbevægelser mellem de kontraherende parter, såfremt kapitalen tilhører personer, der er bosat eller har hjemsted i EF-medlemsstater eller [staterne i Den Europæiske Frihandelssammenslutning (EFTA)], ligesom der ikke må udøves nogen forskelsbehandling, der støttes på parternes nationalitet eller bopæl eller på stedet for kapitalens anbringelse. Bilag XII indeholder de nødvendige bestemmelser til denne artikels gennemførelse.«

- 4 Bilag XII til EØS-aftalen med overskriften »Frie kapitalbevægelser« henviser til Rådets direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 (ophævet ved Amsterdamtraktaten) (EFT L 178, s. 5). I henhold til dette direktivs artikel 1, stk. 1, klassificeres kapitalbevægelserne efter nomenklaturen i bilag I til nævnte direktiv.

Nationale bestemmelser

- 5 Artikel 990 D ff. i code général des impôts (den franske lov om skatter og afgifter, herefter »CGI«) udgør en del af de foranstaltninger, som den franske lovgiver har vedtaget med henblik på at bekæmpe visse former for skatteunddragelse.

- 6 CGI's artikel 990 D bestemmer:

»Juridiske personer, som direkte eller ved en mellemmand ejer en eller flere faste ejendomme, der er beliggende i Frankrig, eller som har tinglige rettigheder over sådanne ejendomme, skal betale en årlig afgift på 3% af handelsværdien af disse ejendomme eller rettigheder.

Som juridisk person, der ved mellemmand ejer faste ejendomme eller rettigheder over faste ejendomme, der er beliggende i Frankrig, anses enhver juridisk person, som ejer en andel, uanset dennes udformning eller størrelse, i en juridisk person, der ejer sådanne faste ejendomme eller rettigheder eller ejer en andel i en tredje juridisk person, som selv ejer faste ejendomme eller rettigheder eller er mellemmand i kæden af andele. Denne bestemmelse finder anvendelse uanset antallet af juridiske personer, der er mellemmand.«

7 CGI's artikel 990 E bestemmer:

»Den i artikel 990 D omhandlede afgift finder ikke anvendelse på:

- 1° juridiske personer, hvis aktiver i form af fast ejendom, jf. artikel 990 D, som er beliggende i Frankrig, repræsenterer mindre end 50% af deres franske aktiver. Ved anvendelsen af denne bestemmelse medregnes fast ejendom, som de i artikel 990 D nævnte juridiske personer eller mellemmand anvender til deres egen erhvervsvirksomhed, dog ikke ejendomsvirksomhed, ikke i aktiver i form af fast ejendom

- 2° juridiske personer, som har hjemsted i et land eller på et område, der har indgået en overenskomst med Frankrig om administrativ bistand til bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse, og som hvert år senest den 15. maj afgiver erklæring til myndigheden på det ved bekendtgørelse i henhold til artikel 990 F fastsatte sted, om beliggenheden, omfanget og værdien af de faste ejendomme, som de er indehavere af pr. 1. januar, tillige med navn og adresse på deres medejere pr. samme dato samt antallet af hver af disses aktier eller andele

- 3° juridiske personer, hvis faktiske ledelse har hjemsted i Frankrig, og andre juridiske personer, som ifølge en overenskomst ikke må pålægges en større skat, såfremt de hvert år på skatte- og afgiftsmyndighedernes opfordring giver meddelelse eller forpligter sig til at give meddelelse til myndighederne, og respekterer denne forpligtelse, om beliggenheden og omfanget af de faste ejendomme, som de er indehavere af pr. 1. januar, tillige med navn og adresse på deres aktionærer, parthavere eller andre medlemmer, samt antallet af hver af disses aktier, andele eller andre rettigheder, som de hver er indehavere af, og dokumentation for deres skattemæssige hjemsted; forpligtelsen indgås på den dato, hvor den juridiske person erhverver den faste ejendom, ejendomsretten eller den i artikel 990 D

omhandlede andel, eller for så vidt angår fast ejendom, ejendomsrettigheder eller andele, der allerede ejedes den 1. januar 1993, senest den 15. maj 1993. [...]«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 8 Rimbaud, som har hjemsted i Liechtenstein, ejer en ejendom i Frankrig. Derfor skal selskabet i princippet betale den omtvistede afgift.
- 9 Den franske skatteforvaltning har efterfølgende forsøgt at inddrive den omtvistede afgift for årene 1988-1997 og derefter 1998-2000 fra Rimbaud.
- 10 Rimbaud, hvis klager er blevet afvist, har anlagt sag mod den franske skatteforvaltning. Efter en dom afsagt af cour d'appel d'Aix-en-Provence den 20. september 2005, hvorved selskabet ikke fik medhold, appellerede Rimbaud til cour de cassation.
- 11 Cour de cassation har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er [EØS-aftalens] artikel 40 [...] til hinder for en lovgivning som den, der følger af [CGI's] artikel 990 D ff. [...], i den da gældende affattelse, som fritager selskaber, som har deres hjemsted i Frankrig, for den afgift på 3% af handelsværdien af fast ejendom, som er beliggende i Frankrig, når denne fritagelse for så vidt angår et selskab med hjemsted i et land, som er en del af [EØS], og som ikke er medlem af Den Europæiske Union, er betinget af, at der mellem [Den Franske Republik] og den pågældende stat er indgået en overenskomst om administrativ bistand til bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse, eller af, at disse selskaber i medfør af en overenskomst, der

indeholder en klausul om forbud mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, ikke må undergives en hårdere beskatning end den, der gælder for selskaber, der er etableret i Frankrig?»

Om det præjudicielle spørgsmål

- ¹² Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om EØS-aftalens artikel 40 skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som fritager selskaber, som har deres hjemsted på en medlemsstats område, for den omtvistede afgift, og som for så vidt angår et selskab med hjemsted i et tredjeland, som er medlem af Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (herefter »EØS«), som betingelse for denne fritagelse kræver, at der mellem nævnte medlemsstat og tredjelandet er indgået en overenskomst om administrativ bistand til bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse, eller at disse juridiske personer i medfør af en overenskomst, der indeholder en klausul om forbud mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, ikke må undergives en hårdere beskatning end den, der gælder for selskaber, der er etableret på denne medlemsstats område.
- ¹³ Indledningsvis bemærkes, at EØS-aftalens artikel 40 trådte i kraft i Liechtenstein den 1. maj 1995 ved EØS-Rådets afgørelse nr. 1/95 af 10. marts 1995 om ikrafttrædelsen af aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde for Fyrstendømmet Liechtenstein (EFT L 86, s. 58). Fortolkningen af denne artikel er derfor ikke af relevans for begivenheder, som udløser den omtvistede afgift, og som ligger før denne dato.

- 14 Det bemærkes desuden, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning allerede er blevet undersøgt af Domstolen i lyset af Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte og indirekte skatter (EFT L 336, s. 15), som ændret ved Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 (EFT L 76, s. 1, herefter »direktiv 77/799«), og artikel 63 TEUF i dom af 11. oktober 2007, ELISA (sag C-451/05, Sml. I, s. 8251).
- 15 I hovedsagen skal Rimbaud i sin egenskab af indehaver af en fast ejendom i Frankrig i princippet betale den omtvistede afgift i overensstemmelse med CGI's artikel 990 D.
- 16 Hvad angår kategorien af de omhandlede kapitalbevægelser bemærkes, at EØS-aftalens artikel 40 bestemmer, at aftalens bilag XII indeholder de nødvendige bestemmelser til denne artikels gennemførelse. Nævnte bilag XII fastslår, at direktiv 88/361 og bilag I til dette direktiv finder anvendelse på EØS.
- 17 Ifølge fast retspraksis omfatter kapitalbevægelser de transaktioner, hvormed valutaudlændinge foretager investeringer i fast ejendom på en medlemsstats område, således som det fremgår af nomenklaturen for kapitalbevægelser omhandlet i bilag I til direktiv 88/361, og denne nomenklatur bevarer sin vejledende værdi for definitionen af begrebet kapitalbevægelser (jf. i denne retning dom af 16.3.1999, sag C-222/97, Trummer og Mayer, Sml. I, s. 1661, præmis 21, af 11.1.2001, sag C-464/98, Stefan, Sml. I, s. 173, præmis 5, af 5.3.2002, forenede sager C-515/99, C-519/99 — C-524/99 og C-526/99 — C-540/99, Reisch m.fl., Sml. I, s. 2157, præmis 30, og af 14.9.2006, sag C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Sml. I, s. 8203, præmis 22).

- 18 Det er ubestridt, at Rimbaud har investeret i fast ejendom i Frankrig. En sådan grænseoverskridende investering udgør en kapitalbevægelse som omhandlet i nævnte nomenklatur (jf. i denne retning ELISA-dommen, præmis 60).
- 19 Bestemmelserne i artikel 40 og bilag XII til EØS-aftalen finder følgelig anvendelse på en tvist som den i hovedsagen omhandlede, som vedrører en transaktion mellem statsborgere i stater, som er parter i denne aftale. Det følger af fast retspraksis, at Domstolen kan fortolke disse bestemmelser, for så vidt som en ret i en medlemsstat har anmodet den om at tage stilling til rækkevidden i denne stat af denne aftale, der er en integrerende del af Unionens retsorden (jf. dom af 15.6.1999, sag C-321/97, Andersson og Wåkerås-Andersson, Sml. I, s. 3551, præmis 26-31, af 15.5.2003, sag C-300/01, Salzmann, Sml. I, s. 4899, præmis 65, og af 23.9.2003, sag C-452/01, Ospelt og Schlössle Weissenberg, Sml. I, s. 9743, præmis 27).
- 20 Et af hovedformålene med EØS-aftalen er at opnå den videst mulige gennemførelse af den frie bevægelighed for varer, personer, tjenesteydelser og kapital inden for hele EØS, således at det indre marked, der består på Unionens område, kan blive udstrakt til EFTA-staterne. I dette perspektiv har flere af bestemmelserne i aftalen til formål at sikre en så ensartet fortolkning som muligt af aftalen inden for hele EØS (jf. udtalelse 1/92 af 10.4.1992, Sml. I, s. 2821). Det tilkommer herved Domstolen at sørge for, at de bestemmelser i EØS-aftalen, der i det væsentlige er identiske med bestemmelserne i EUF-traktaten, fortolkes ensartet inden for medlemsstaterne (dommen i sagen Ospelt og Schlössle Weissenberg, præmis 29).
- 21 Det følger af EØS-aftalens artikel 40, at de regler, der forbyder restriktioner for kapitalbevægelser og forskelsbehandling, som bestemmelserne omtaler — med hensyn til relationerne mellem de stater, der er parter i EØS-aftalen, hvad enten det drejer sig om EU-medlemsstater eller EFTA-stater — er identiske med de regler, der i EU-retten gælder for relationerne mellem medlemsstaterne (jf. dommen i sagen Ospelt og Schlössle Weissenberg, præmis 28).

- 22 Heraf følger, at selv om restriktioner for de frie kapitalbevægelser mellem statsborgere i stater, der er parter i EØS-aftalen, skal vurderes i henhold til aftalens artikel 40 og bilag XII, har disse bestemmelser samme retlige indhold som bestemmelserne i artikel 63 TEUF (jf. dom af 11.6.2009, sag C-521/07, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 4873, præmis 33).
- 23 Det bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal de dog udøve kompetencen under overholdelse af EU-retten (jf. bl.a. dom af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 19, af 6.3.2007, sag C-292/04, Meilicke m.fl., Sml. I, s. 1835, præmis 19, og af 24.5.2007, sag C-157/05, Holböck, Sml. I, s. 4051, præmis 21, samt ELISA-dommen, præmis 68). Ligeledes kan de ikke i henhold til denne kompetence anvende foranstaltninger, der er i strid med de frie bevægeligheder som sikret ved lignende bestemmelser i EØS-aftalen.

Om der foreligger en restriktion for kapitalbevægelserne

- 24 Hvad angår spørgsmålet, om en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede udgør en restriktion for kapitalbevægelserne, er det allerede i den sag, som gav anledning til ELISA-dommen, blevet fastslået, at den omhandlede lovgivning udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som er forbudt i henhold til artikel 63 TEUF.
- 25 Det er blevet fastslået, at juridiske personer, hvis ledelse ikke har hjemsted i Frankrig, for at de kan være omfattet af fritagelsen for den omtvistede afgift i henhold til CGI's artikel 990 E, nr. 2 og 3, i modsætning til andre skattepligtige personer er underlagt en supplerende betingelse, nemlig betingelsen om, at der skal foreligge en overenskomst indgået mellem Den Franske Republik og den pågældende medlemsstat. En juridisk person, hvis ledelse ikke har hjemsted i Frankrig, har ikke mulighed for at anmode om

fritagelse for den omtvistede afgift i henhold til CGI's artikel 990 D og artikel 990 E, nr. 2 og 3, hvis der ikke foreligger en sådan overenskomst. Da det alene tilkommer de pågældende stater at beslutte, om de vil forpligte sig ved overenskomst, fremgår det, at betingelsen om, at der skal foreligge en overenskomst om administrativ bistand eller en traktat, for at denne kategori af juridiske personer de facto kan indebære en permanent ordning uden fritagelse for den omtvistede afgift, som gør investering i fast ejendom i Frankrig mindre attraktiv for ikke-hjemmehørende selskaber (jf. ELI-SA-dommen, præmis 75-77).

- 26 I hovedsagen er den fritagelse for den omtvistede afgift til fordel for selskaber etableret i det omhandlede tredjeland, som er fastsat i CGI's artikel 990 E, underlagt en betingelse om, at der er indgået en overenskomst om administrativ bistand eller en overenskomst mellem Den Franske Republik og Fyrstendømmet Liechtenstein.
- 27 Der er imidlertid hvad angår fritagelsen i CGI's artikel 990 E, nr. 2, ikke indgået nogen overenskomst om administrativ bistand til bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse mellem disse to stater. Hvad angår fritagelsen i CGI's artikel 990 E, nr. 3, bemærkes ligeledes, at Den Franske Republik og Fyrstendømmet Liechtenstein til dato ikke har undertegnet nogen overenskomst, i medfør af hvilken de omhandlede juridiske personer ikke må undergives en hårdere beskatning end den, der gælder for juridiske personer med hjemsted Frankrig.
- 28 Det følger heraf, at de betingelser, der er fastsat i den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning for at kunne anvende fritagelsen for den omtvistede afgift, automatisk udelukker ikke-hjemmehørende selskaber, som er etableret i Liechtenstein, fra at kunne anvende fritagelsen og gør investering i fast ejendom i Frankrig mindre attraktiv for disse selskaber.

- 29 I en sag som hovedsagen udgør den nævnte lovgivning følgelig en restriktion for de frie kapitalbevægelser for juridiske personer, som i princippet er forbudt i henhold til EØS-aftalens artikel 40, ligesom den er forbudt i henhold til artikel 63 TEUF.
- 30 Ifølge den franske regering tilsigter den omtvistede afgift at afholde skattepligtige personer, som er pålagt denne afgift, fra at unddrage sig en sådan beskatning ved at danne selskaber, som bliver indehavere af fast ejendom i Frankrig, i stater, som ikke med Den Franske Republik har indgået en overenskomst, som indeholder en klausul om administrativ bistand til bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse. Det væsentlige kriterium for fritagelse består reelt i sikkerheden for, at den franske skatteforvaltning direkte kan anmode udenlandske skattemyndigheder om alle de oplysninger, som er nødvendige for at sammenholde erklæringer, der i overensstemmelse med CGI's artikel 990 E er afgivet af selskaber, som har ejendomsrettigheder eller andre tinglige rettigheder over fast ejendom i Frankrig, med erklæringer afgivet af fysiske personer, som er skattemæssigt hjemmehørende i Frankrig, for så vidt angår deres ejendom, som de har pligt til at svare afgift af.
- 31 Den franske regering har forklaret, at til forskel fra de forpligtelser til gensidig bistand, som følger af EU-retten, har de EØS-medlemsstater, der ikke er medlemmer af Den Europæiske Union, ikke pligt til at gennemføre direktiv 77/799. I mangel af en overenskomst, som indeholder en klausul om administrativ bistand, eller en overenskomst, der indeholder en klausul om forbud mod forskelsbehandling på skatteområdet, kan den franske skatteforvaltning således ikke direkte anmode skatteforvaltningen i Fyrstendømmet Liechtenstein om alle de nødvendige oplysninger.
- 32 Det må derfor undersøges, om den omhandlede restriktion kan begrundes i det almenne hensyn til bekæmpelse af skattesvig og behovet for at sikre en effektiv skattekontrol.

Om begrundelsen vedrørende bekæmpelse af skattesvig og behovet for at sikre en effektiv skattekontrol

- 33 Hvad angår begrundelsen om bekæmpelse af skattesvig og behovet for at sikre en effektiv skattekontrol bemærkes, at en restriktion for de frie kapitalbevægelser kun er tilladt, hvis den er egnet til at sikre gennemførelsen af det pågældende mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål (dom af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837, præmis 35, af 12.9.2006, sag C-196/04, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, Sml. I, s. 7995, præmis 47, af 13.3.2007, sag C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Sml. I, s. 2107, præmis 64, og af 18.12.2007, sag C-101/05, A, Sml. I, s. 11531, præmis 55).
- 34 En begrundelse med henvisning til bekæmpelse af skattesvig anerkendes således kun, hvis den sigter på rent fiktive arrangementer, der har til formål at omgå skattelovgivningen, hvilket udelukker enhver generel formodning for, at der er tale om svig. En generel formodning for skatteunddragelse eller skattesvig kan følgelig ikke tjene som tilstrækkelig begrundelse for en skattemæssig foranstaltning, som er i strid med formålene med traktaten (jf. i denne retning dom af 26.9.2000, sag C-478/98, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 7587, præmis 45, og dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).
- 35 En medlemsstat kan således anvende foranstaltninger, der gør det muligt klart og præcist at kontrollere det beløb, som de skattepligtige personer skal betale (jf. dom af 10.3.2005, sag C-39/04, Laboratoires Fournier, Sml. I, s. 2057, præmis 24).
- 36 Hvad angår den omhandlede nationale lovgivning har Domstolen allerede fastslået i ELISA-dommen, at denne lovgivning er egnet til at bekæmpe skattesvig, idet den gør det muligt at bekæmpe en praksis, eller i det mindste at gøre den mindre attraktiv,

som alene forfølger det formål at gøre det muligt for fysiske personer at unddrage sig betaling af formueskat i Frankrig.

- 37 Domstolen har imidlertid fastslået, at der, hvis det ikke er muligt for den franske skatteforvaltning på grundlag af en overenskomst indgået med den medlemsstat, på hvis område den pågældende juridiske persons ledelse er beliggende, at anmode skattemyndighederne i denne medlemsstat om at samarbejde, intet er til hinder for, at den franske skatteforvaltning afkræver den skattepligtige de beviser, som den finder nødvendige for at foretage en korrekt ansættelse af de pågældende skatter og afgifter, og i givet fald afslår en anmodet fritagelse, hvis sådanne beviser ikke fremlægges.
- 38 Det er blevet fastslået, at den i hovedsagen omhandlede franske lovgivning ikke gør det muligt for selskaber, som ikke er omfattet af en overenskomst om administrativ bistand eller en overenskomst, der indeholder en klausul om forbud mod forskelsbehandling på skatteområdet, men som investerer i fast ejendom i Frankrig, at fremlægge dokumentation for identiteten af disse juridiske personers aktionærer eller andre oplysninger, som den franske skatteforvaltning anser for nødvendige. Domstolen har følgelig fastslået, at denne lovgivning under alle omstændigheder forhindrer disse selskaber i at bevise, at de ikke forfølger et svigagtigt mål. Den har konkluderet, at den franske regering kunne have truffet mindre restriktive foranstaltninger for at nå målet om at bekæmpe skattesvig, og at den omtvistede afgift følgelig ikke kan begrundes med hensynet til bekæmpelse af skattesvig (jf. ELISA-dommen, præmis 99-101).
- 39 Det bemærkes imidlertid, at den sag, som gav anledning til ELISA-dommen, vedrørte faktiske omstændigheder vedrørende medlemsstater i Unionen og ikke tredjelande. Som angivet i nærværende doms præmis 19 vedrører den besvarelse af de præjudicielle spørgsmål, som nævnte dom giver, derfor kun forholdet mellem Unionens medlemsstater.

- 40 Det bemærkes, at den retspraksis, som vedrører restriktioner for den frie bevægelighed inden for Unionen, ikke kan overføres uindskrænket til kapitalbevægelser mellem medlemsstater og tredjelande, eftersom sådanne bevægelser indgår i en anden retlig sammenhæng (jf. A-dommen, præmis 60, og dom af 19.11.2009, sag C-540/07, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 10983, præmis 69).
- 41 Det bemærkes herved, at den ramme for samarbejde mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder, som er oprettet ved direktiv 77/799, ikke eksisterer mellem disse og de kompetente myndigheder i et tredjeland, når dette ikke har påtaget sig en forpligtelse til at yde gensidig bistand (jf. dommen i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 70).
- 42 Bilag XXII til EØS-aftalen bestemmer ganske vist, at EØS-medlemsstaterne har pligt til i national ret at gennemføre direktiverne om harmonisering af selskabsretten, og i særdeleshed direktiverne om selskabsregnskaber. Disse foranstaltninger giver den skattepligtige mulighed for at fremlægge pålidelige og kontrollerbare oplysninger vedrørende et selskab med hjemsted i en stat, som er part i EØS-aftalen. Det er i den foreliggende sag ubestridt, at direktiv 77/799 ikke finder anvendelse mellem de kompetente myndigheder i medlemsstaterne og de kompetente myndigheder i Fyrstendømmet Liechtenstein.
- 43 I hovedsagen er det således umuligt for den franske skatteforvaltning fra myndighederne i Fyrstendømmet Liechtenstein at opnå de oplysninger, som er nødvendige for at kunne udøve en effektiv kontrol af de oplysninger, som de afgiftspligtige selskaber har afgivet.
- 44 Det følger heraf, at når muligheden for i henhold til en medlemsstats lovgivning at opnå en skattefordel er afhængig af, at man opfylder nogle betingelser, hvis overholdelse kun kan kontrolleres ved, at der indhentes oplysninger fra et de kompetente

myndigheder i et tredjeland, der er medlem af EØS, er det som udgangspunkt lovligt, at denne medlemsstat nægter at indrømme denne fordel, hvis det, bl.a. på grund af at dette tredjeland ikke er aftalemæssigt forpligtet til at afgive oplysninger, viser sig umuligt at indhente disse oplysninger fra sidstnævnte.

- 45 Hvad navnlig angår spørgsmålet om, hvorvidt den franske skatteforvaltning — som Kommissionen har gjort gældende — i hvert enkelt tilfælde bør foretage en undersøgelse af de beviser som er blevet fremlagt af et selskab, der er etableret i en EØS-medlemsstat, bemærkes, at det af ELISA-dommen fremgår, at en kategorisk nægtelse af at anvende en skattefordel inden for Unionen savner begrundelse, eftersom der intet er til hinder for, at skattemyndighederne afkræver den skattepligtige de beviser, som de finder nødvendige for at foretage en korrekt ansættelse af de pågældende skatter og afgifter, og i givet fald afslår en anmodet fritagelse, hvis sådanne beviser ikke fremlægges.
- 46 Denne retspraksis finder imidlertid ikke anvendelse på den anderledes situation vedrørende et selskab, som er etableret i Fyrstendømmet Liechtenstein. Selv om de luxembourgske myndigheder i den situation, som var omhandlet i ELISA-dommen, i princippet ikke havde pligt til i medfør af artikel 8, stk. 1, i direktiv 77/799 at afgive oplysninger, er der imidlertid tale om helt andre retlige rammer.
- 47 For det første følger det af artikel 1, stk. 1, i direktiv 77/799, at medlemsstaternes kompetente myndigheder udveksler alle oplysninger, der gør det muligt for dem at foretage en korrekt ansættelse af indkomst- og formueskat samt alle oplysninger, som vedrører fastsættelse af afgifter på forsikringspræmier. Med henblik på gennemførelse af denne udveksling af oplysninger indfører nævnte direktiv retlige rammer og indeholder bestemmelser i artikel 3 om automatisk udveksling af oplysninger og i artikel 4 om uopfordret udveksling af oplysninger. Desuden fastsætter direktivet

bestemmelser om frister for videresendelse (artikel 5), samarbejde med repræsentanter fra staterne (artikel 6), konsultationer (artikel 9) og udveksling af erfaringer (artikel 10).

- 48 Det er således udelukkende undtagelsesvist, at artikel 8 i direktiv 77/799 med overskriften »Begrænsninger i udvekslingen af oplysninger« fastsætter undtagelser til udvekslingen af oplysninger. Artikel 8 skal som undtagelsesbestemmelse fortolkes strengt. Desuden har medlemsstaterne i medfør af princippet om loyalt samarbejde pligt til reelt at gennemføre den udveksling af oplysninger, som er indført med direktiv 77/799.
- 49 Inden for disse retlige rammer udgør den mulighed, som den skattepligtige i henhold til ELISA-dommen anerkendes for at fremlægge beviser, som skal undersøges af den franske skatteforvaltning, således en foranstaltning, som tilsigter at undgå, at de begrænsninger, der er indført ved den generelle ordning om udveksling af oplysninger, og som følger af anvendelsen af nævnte artikel 8, stiller den skattepligtige ringere.
- 50 Selv om denne mulighed er baseret på eksistensen af en generel ordning for udveksling af oplysninger som indført ved direktiv 77/799 og følgelig er afhængig af en sådan ordning, kan en skattepligtig ikke anerkendes en sådan ret under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, som er kendetegnet ved en mangel på enhver form for forpligtelse til at yde bistand for skattemyndighederne i Fyrstendømmet Liechtenstein.
- 51 Under disse omstændigheder må en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede anses for begrundet over for den stat, som er part i EØS-aftalen, i tvingende almene hensyn til bekæmpelse af skattesvig og behovet for at sikre en effektiv skattekontrol og anses for egnet til at sikre virkeliggørelsen af det omhandlede mål uden at gå videre end nødvendigt med henblik på virkeliggørelsen af dette mål.

- 52 Det følger af det ovenstående, at EØS-aftalens artikel 40 ikke er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som fritager selskaber, som har deres hjemsted på en EU-medlemsstats område, for den omtvistede afgift, og som for så vidt angår et selskab med hjemsted i et tredjeland, som er medlem af EØS, som betingelse for denne fritagelse kræver, at der mellem nævnte medlemsstat og tredjelandet er indgået en overenskomst om administrativ bistand til bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse, eller at disse juridiske personer i medfør af en overenskomst, der indeholder en klausul om forbud mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, ikke må undergives en hårdere beskatning end den, der gælder for selskaber, der er etableret på denne medlemsstats område.

Sagens omkostninger

- 53 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

Artikel 40 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992 er ikke til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som fritager selskaber, som har deres hjemsted på en EU-medlemsstats område, for afgiften på handelsværdien af fast ejendom beliggende på denne medlemsstats område, og som for så vidt angår et selskab med hjemsted i et tredjeland, som er medlem af Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, som betingelse for denne fritagelse kræver, at der mellem nævnte medlemsstat og tredjelandet er indgået en overenskomst om administrativ bistand

til bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse, eller at disse juridiske personer i medfør af en overenskomst, der indeholder en klausul om forbud mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, ikke må undergives en hårdere beskatning end den, der gælder for selskaber, der er etableret på denne medlemsstats område.

Underskrifter