

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 28 oktober 2010*

I mål C-72/09,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Cour de cassation (Frankrike) genom beslut av den 10 februari 2009, som inkom till domstolen den 18 februari 2009, i målet

Établissements Rimbaud SA

mot

Directeur général des impôts,

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

meddelar

* Rättegångsspråk: franska.

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna E. Juhász, G. Arestis (referent), T. von Danwitz och D. Šváby,

generaladvokat: N. Jääskinen,
justitiesekreterare: handläggaren N. Nanchev,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 3 februari 2010,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Établissements Rimbaud SA, genom J.-P. Chevallier, avocat,

- Frankrikes regering, genom G. de Bergues och J.-S. Pilczer, båda i egenskap av ombud,

- Tysklands regering, genom M. Lumma och C. Blaschke, båda i egenskap av ombud,

- Estlands regering, genom L. Uibo, i egenskap av ombud,

- Greklands regering, genom S. Spyropoulos, Z. Chatzipavlou och M. Tassopoulou, samtliga i egenskap av ombud,

- Spaniens regering, genom M. Muñoz Pérez, i egenskap av ombud,

- Italiens regering, genom I. Bruni, i egenskap av ombud, biträdd av P. Gentili, avvocato dello Stato,

- Nederländernas regering, genom C.M. Wissels och M. de Mol, båda i egenskap av ombud,

- Sveriges regering, genom A. Falk och A. Engman, båda i egenskap av ombud,

- Förenade kungarikets regering, genom I. Rao och I. Hutton, båda i egenskap av ombud,

- Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och J.-P. Keppenne, båda i egenskap av ombud,

— Eftas övervakningsmyndighet, genom L. Armati och I. Hauger, samt genom B. Alterskjæn och X. Lewis, samtliga i egenskap av ombud,

— Furstendömet Liechtenstein, genom S. Monauni-Tömördy, i egenskap av ombud,

och efter att den 29 april 2010 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 40 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 (EGT L 1, 1994, s. 3) (nedan kallat EES-avtalet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan å ena sidan Établissements Rimbaud SA (nedan kallat Rimbaud) och å andra sidan Directeur général des impôts och Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence (franska skattemyndigheten), angående nämnda

bolags skyldighet att betala en skatt på marknadsvärdet på fastigheter som juridiska personer innehar i Frankrike (nedan kallad den omtvistade skatten).

Tillämpliga bestämmelser

EES-avtalet

- 3 Artikel 40 i EES-avtalet har följande lydelse:

”Inom ramen för bestämmelserna i detta avtal får det inte finnas några restriktioner mellan de avtalsslutande parterna avseende rörligheten för kapital som tillhör personer bosatta i medlemsstaterna i EG eller [Europeiska frihandelssammanslutningen (Efta)] och inte heller någon diskriminering som grundas på parternas nationalitet eller bostadsort eller på den ort där sådant kapital är placerat. Bilaga XII innehåller bestämmelser som behövs för att genomföra och tillämpa denna artikel.”

- 4 Bilaga XII till EES-avtalet har rubriken ”Fri rörlighet för kapital” och hänvisar till rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget [artikeln upphävd genom Amsterdamfördraget] (EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44). Enligt artikel 1.1 i detta direktiv ska kapitalrörelser klassificeras i enlighet med nomenklaturen i bilaga 1 till nämnda direktiv.

Den nationella lagstiftningen

- 5 Artikel 990 D och följande artiklar i den franska allmänna lagen om skatter (Code général des impôts) (nedan kallad CGI) ingår bland de bestämmelser som den franska lagstiftaren har infört i syfte att bekämpa en viss form av skatteflykt.

- 6 I artikel 990 D CGI föreskrivs följande:

”Juridiska personer som, direkt eller via ett mellanled, äger en eller flera fastigheter belägna i Frankrike eller har sakrätter i sådana fastigheter ska varje år erlægga en skatt på tre procent av fastigheternas eller sakrätternas marknadsvärde.

Som ägare till fast egendom eller rättigheter i fast egendom via ett mellanled anses varje juridisk person som innehar en andel, oavsett form eller proportion, i en juridisk person som äger den fasta egendomen eller rättigheterna i denna eller som innehar en andel i en tredje juridisk person som i sin tur äger den fasta egendomen eller rättigheterna i densamma eller som utgör ett led i andelskedjan. Denna bestämmelse tillämpas oavsett hur många juridiska personer som ingår i kedjan.”

7 I artikel 990 E CGI föreskrivs följande:

”Den skatt som avses i artikel 990 D ska inte tillämpas på följande personer:

1. Juridiska personer, vars tillgångar i form av fast egendom, i den mening som avses i artikel 990 D, belägen i Frankrike, utgör mindre än 50 procent av de franska tillgångarna. Vid tillämpningen av denna bestämmelse omfattar tillgångarna i form av fast egendom inte sådana tillgångar som de juridiska personer som avses i artikel 990 D, eller de personer som befinner sig mellan dessa, använder i sin egen näringsverksamhet, om denna inte utgör fastighetsverksamhet.
2. Juridiska personer, som har sitt säte i ett land eller inom ett territorium som har ingått ett avtal med Frankrike om handräckning, i syfte att bekämpa skatteundandragande och förhindra skatteflykt, och som därför senast den 15 maj varje år, på den plats som fastställs i den förordning som anges i artikel 990 E, lämnar deklaration avseende fast egendom som innehades per den 1 januari, med uppgift om dennas läge, karaktär och värde, namn och adress avseende bolagsmännen i den juridiska personen vid nämnda tidpunkt liksom antalet aktier eller andelar som respektive bolagsman äger.
3. Juridiska personer, vars verkliga ledning har säte i Frankrike, och andra juridiska personer, som med stöd av ett fördrag inte får beskattas mer tyngande om de varje år underrättar skattemyndigheten om läge och karaktär avseende fast egendom som ägdes per den 1 januari, namn och adress avseende aktieägare, bolagsmän eller andra delägare i den juridiska personen, antal aktier, andelar eller andra rättigheter för var och en av dem, samt styrkande av deras skatterättsliga hemvist, eller om de åtar sig och iakttar åtagandet att på skattemyndighetens begäran lämna nämnda uppgifter till denna myndighet. Åtagandet görs vid den tidpunkt då den juridiska personen förvärvar den fasta egendomen eller sakrätt i densamma, eller det andelsinnehav som avses i artikel 990 D eller, beträffande

egendom, sakrätter eller andelar som redan innehades per den 1 januari 1993, senast den 15 maj 1993 ...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 8 Rimbaud, med säte i Liechtenstein, äger en fastighet belägen i Frankrike och omfattas därmed principiellt av skyldigheten att erlägga den omtvistade skatten.
- 9 Rimbaud ålades av den franska skattemyndigheten att i omgångar under åren 1988–1997 och 1998–2000 erlägga den omtvistade skatten.
- 10 Rimbaud invände häremot och begärde omprövning vilket dock inte föranledde någon ändring, varför Rimbaud överklagade den franska skattemyndighetens beslut. Cour d’appel d’Aix-en-Provence avslag överklagandet i dom av den 20 september 2005. Rimbaud överklagade denna dom till Cour de cassation.
- 11 Cour de Cassation beslutade mot denna bakgrund att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Utgör artikel 40 i [EES-avtalet] hinder för en sådan lagstiftning som artikel 990 D och följande artiklar i CGI i deras vid den aktuella tidpunkten gällande lydelse, enligt vilka bolag som har sitt säte i Frankrike undantas från skattskyldighet till den skatt på 3 procent som tas ut på marknadsvärdet på fast egendom belägen i Frankrike, medan ett bolag som har sitt säte i ett [EES-land], vilket inte är medlem i Europeiska unionen, undantas från sådan skattskyldighet bara om det finns ett avtal om handräckning som ingåtts mellan [Republiken] Frankrike och denna stat, i syfte att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt, eller om dessa juridiska personer, med

tillämpning av ett fördrag innehållande en klausul om förbud mot diskriminering på grund av nationalitet, inte får beskattas mer tyngande än de bolag som har hemvist i Frankrike?”

Prövning av tolkningsfrågan

- 12 Den nationella domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 40 i EES-avtalet ska tolkas så, att den utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken bolag som har sitt säte i en medlemsstat undantas från skattskyldighet till den omtvistade skatten, medan ett sådant undantag beviljas bolag med säte i ett tredjeland som är medlem i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (nedan kallat EES) endast om nämnda medlemsstat har ingått ett avtal om handräckning med detta tredjeland i syfte att bekämpa skatteundandragande och förhindra skatteflykt eller om dessa juridiska personer med tillämpning av ett avtal med en klausul om förbud mot diskriminering på grund av nationalitet inte får beskattas mer tyngande än bolag med hemvist i nämnda medlemsstat.
- 13 Domstolen påpekar inledningsvis att artikel 40 i EES-avtalet trädde i kraft i Liechtenstein den 1 maj 1995 genom EES-rådets beslut nr 1/95 av den 10 mars 1995 om att avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet skall träda i kraft med avseende på Furstendömet Liechtenstein (EGT L 86, s. 58). Tolkningen av denna artikel har således inte någon betydelse för de omständigheter som lett till påförandet av den omtvistade skatten före detta datum.

- 14 Det ska också påpekas att den nationella lagstiftning som är i fråga i det nu aktuella målet redan prövats av domstolen, med avseende på rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på området direkt och indirekt beskattning (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64), i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 (EGT L 76, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57) (nedan kallat direktiv 77/799), och med avseende på artikel 63 FEUF, i dom av den 11 oktober 2007 i mål C-451/05, ELISA, REG 2007, s. I-8251).
- 15 I målet vid den nationella domstolen är Rimbaud i egenskap av ägare till en fastighet i Frankrike i princip skattskyldigt till den omtvistade skatten enligt artikel 990 D CGI.
- 16 När det gäller den kategori av kapitalrörelser som är i fråga i målet vid den nationella domstolen framgår de bestämmelser som är nödvändiga för att tillämpa artikel 40 i EES-avtalet enligt den artikeln av bilaga XII till detta avtal. I bilagan förklaras direktiv 88/361 och dess bilaga 1 vara tillämpligt på EES.
- 17 Enligt fast rättspraxis gäller att kapitalrörelser omfattar sådana transaktioner genom vilka personer som saknar hemvist i landet investerar i fast egendom i en medlemsstat, såsom framgår av den nomenklatur för kapitalrörelser som finns i bilaga 1 till direktiv 88/361. Denna nomenklatur fortsätter att ha samma betydelse som vägledning för att definiera begreppet kapitalrörelser (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 mars 1999 i mål C-222/97, Trummer och Mayer, REG 1999, s. I-1661, punkt 21, av den 11 januari 2001 i mål C-464/98, Stefan, REG 2001, s. I-173, punkt 5, av den 5 mars 2002 i de förenade målen C-515/99, C-519/99–C-524/99 och C-526/99–C-540/99, Reisch m.fl., REG 2002, s. I-2157, punkt 30, och av den 14 september 2006 i mål C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, REG 2006, s. I-8203, punkt 22).

- 18 Det är utrett att Rimbaud har investerat i fast egendom i Frankrike. En sådan gränsöverskridande investering utgör en kapitalrörelse i den mening som avses i nämnda nomenklatur (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet ELISA, punkt 60).
- 19 Bestämmelserna i artikel 40 och i bilaga XII till EES-avtalet är således tillämpliga i ett sådant mål som det vid den nationella domstolen, vilket avser en transaktion mellan medborgare i stater som är parter i nämnda avtal. Enligt fast rättspraxis kan EU-domstolen tolka dessa bestämmelser när en domstol i en medlemsstat anhängiggör frågan om EES-avtalets räckvidd, vilket utgör del av unionens rättsordning (se dom av den 15 juni 1999 i mål C-321/97, Andersson och Wåkerås-Andersson, REG 1999, s. I-3551, punkterna 26–31, av den 15 maj 2003 i mål C-300/01, Salzman, REG 2003, s. I-4899, punkt 65, och av den 23 september 2003 i mål C-452/01, Ospelt och Schlössle Weissenberg, REG 2003, s. I-9743, punkt 27).
- 20 Ett av huvudmålen med EES-avtalet är att så långt som möjligt genomföra fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital inom hela EES, så att den inre marknad som upprättats i unionen utsträcks till Eftastaterna. I enlighet med detta mål syftar flera regler i avtalet till att säkerställa en så enhetlig tolkning som möjligt av avtalet i hela EES-området (se yttrande 1/92 av den 10 april 1992, REG 1992, s. I-2821; svensk specialutgåva, volym 12, s. 41). Domstolen ska härvid se till att de regler i EES-avtalet som i sak är identiska med bestämmelserna i EUF-fördraget tolkas på ett enhetligt sätt i medlemsstaterna (domen i det ovannämnda målet Ospelt och Schlössle Weissenberg, punkt 29).
- 21 Av bestämmelserna i artikel 40 i EES-avtalet framgår emellertid att de regler om förbud mot begränsningar av den fria rörligheten för kapital och mot diskrimineringar som de innehåller, såvitt avser förhållandena mellan stater som är parter till EES-avtalet, oavsett om de är medlemmar i unionen eller i Efta, är identiska med de unionsrättsliga bestämmelser som gäller för förhållandena mellan medlemsstaterna (se domen i det ovannämnda målet Ospelt och Schlössle Weissenberg, punkt 28).

- 22 Eftersom restriktioner för den fria rörligheten för kapital mellan medborgare i de stater som är parter i EES-avtalet ska bedömas med hänsyn till artikel 40 och bilaga XII till nämnda avtal, har dessa bestämmelser samma rättsliga räckvidd som bestämmelserna i artikel 63 FEUF (se dom av den 11 juni 2009 i mål C-521/07, kommissionen mot Nederländerna, REG 2009, s. I-4873, punkt 33).
- 23 Domstolen erinrar i detta avseende inledningsvis om att även om frågor om direkta skatter omfattas av medlemsstaternas befogenhet ska dessa enligt fast rättspraxis inte desto mindre iakttas unionsrätten när de utövar denna befogenhet (se, bland annat, dom av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen, REG 2004, s. I-7477, punkt 19, av den 6 mars 2007 i mål C-292/04, Meilicke m.fl., REG 2007, s. I-1835, punkt 19, av den 24 maj 2007 i mål C-157/07, Holböck, REG 2007, s. I-4051, punkt 21, samt domen i det ovannämnda målet ELISA, punkt 68). Denna befogenhet ger dem inte heller rätt att tillämpa bestämmelser som strider mot de fria rörligheter vilka säkerställs genom liknande bestämmelser i EES-avtalet.

Huruvida det föreligger en restriktion av kapitalrörelserna

- 24 När det gäller frågan huruvida en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör en restriktion av kapitalrörelser, slog domstolen redan i det ovannämnda målet ELISA fast att den ifrågavarande lagstiftningen utgör en sådan restriktion av den fria rörligheten för kapital som är förbjuden enligt artikel 63 FEUF.
- 25 Domstolen har slagit fast att juridiska personer som inte har sitt säte i Frankrike, till skillnad från övriga skattskyldiga, måste uppfylla ett extra villkor enligt artikel 990 E.2 och 990 E.3 CGI, nämligen att ett avtal ingåtts mellan Republiken Frankrike och den berörda medlemsstaten. Föreligger inte något sådant avtal kan juridiska personer som inte har sitt säte i Frankrike inte vinna bifall till en ansökan om undantag från den

omtvistade skatten med stöd av artiklarna 990 D och 990 E.2 och 990 E.3 CGI. Med beaktande av att de berörda medlemsstaterna själva har att avgöra om de önskar ingå avtal, kan villkoret att det ska finnas ett avtal om handräckning eller ett fördrag, för denna kategori av juridiska personer, de facto leda till en permanent ordning där undantag från den omtvistade skatten aldrig medges, vilket leder till att det blir mindre attraktivt för bolag som saknar hemvist i landet att investera i fast egendom i Frankrike (se domen i det ovannämnda målet ELISA, punkterna 75–77).

- 26 I målet vid den nationella domstolen förutsätter det i artikel 990 E CGI föreskrivna undantaget från den omtvistade skatten, till förmån för bolag med hemvist i det aktuella tredjelandet, att ett avtal om handräckning eller ett fördrag har slutits mellan Republiken Frankrike och Furstendömet Liechtenstein.
- 27 När det gäller det undantag som avses i artikel 990 E.2 CGI har dock inte något avtal om handräckning för att bekämpa skatteundandragande och förhindra skatteflykt undertecknats av dessa två stater. Inte heller beträffande det undantag som avses i artikel 990 E.3 CGI har Republiken Frankrike och Furstendömet Liechtenstein hittills undertecknat något fördrag enligt vilket berörda juridiska personer inte får beskattas mer tyngande än de juridiska personer som har säte i Frankrike.
- 28 Härav följer att de krav som uppställs i den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen för att undantaget från skattskyldighet till den omtvistade skatten ska vara tillämpligt automatiskt utesluter de bolag som saknar hemvist i landet, men som har hemvist i Liechtenstein, från undantaget och gör investeringar i fast egendom i Frankrike mindre attraktiva för dessa bolag.

- 29 I ett sådant mål som det vid den nationella domstolen, utgör nämnda lagstiftning följaktligen en restriktion av den fria rörlighet för kapital för juridiska personer, vilken i princip är förbjuden enligt artikel 40 i EES-avtalet på samma sätt som den är förbjuden enligt artikel 63 FEUF.
- 30 Enligt den franska regeringen är den omtvistade skatten avsedd att avhålla personer som är skattskyldiga till denna skatt från att undandra sig skatten genom att bilda bolag, som görs till ägare av fast egendom belägen i Frankrike, i stater som inte har ingått något avtal om handräckning med Republiken Frankrike i syfte att bekämpa skatteundandragande och förhindra skatteflykt. Huvudkriteriet för undantag består i säkerställandet av att den franska skattemyndigheten direkt från utländska skattemyndigheter kan begära alla upplysningar som behövs för en kontroll av deklARATIONER från juridiska personer som innehar äganderätten till, eller andra sakrätter i, fast egendom belägen i Frankrike i enlighet med artikel 990 E CGI, liksom även deklARATIONER som undertecknats av fysiska personer med skatterättsligt hemvist i Frankrike, vilka de upprättat över sin skattepliktiga fasta egendom.
- 31 Den franska regeringen har förklarat att till skillnad från de skyldigheter till ömsesidigt bistånd som gäller enligt unionsrätten, behöver EES-medlemsstaterna, som inte är medlemmar i Europeiska unionen, inte införliva direktiv 77/799. Om det inte finns något avtal med en klausul om handräckning eller ett fördrag med en klausul om icke-diskriminering vid beskattning, kan de franska skattemyndigheterna alltså inte direkt begära ut nödvändiga upplysningar från skattemyndigheterna i Furstendömet Liechtenstein.
- 32 Domstolen ska därför pröva huruvida den ifrågavarande restriktionen kan motiveras av det skäl av allmänintresse som består i att bekämpa skatteundandragande och av behovet att upprätthålla en effektiv skattekontroll.

Huruvida restriktionen kan motiveras med hänvisning till bekämpningen av skatteundandragande och till behovet att upprätthålla en effektiv skattekontroll

- 33 Vad gäller frågan huruvida restriktionen kan motiveras med hänvisning till bekämpningen av skatteundandragande, erinrar domstolen om att en sådan restriktion av den fria rörligheten för kapital endast är tillåten om den är ägnad att säkerställa att det eftersträvade ändamålet uppnås, utan att den går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål (dom av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer, REG 2005, s. I-10837, punkt 35, av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, REG 2006, s. I-7995, punkt 47, av den 13 mars 2007 i mål C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, REG 2007, s. I-2107, punkt 64, och av den 18 december 2007 i mål C-101/05, A, REG 2007, s. I-11531, punkt 55).
- 34 Bekämpning av skatteundandragande kan således endast motivera en restriktion, om bekämpningen avser fiktiva upplägg som enbart syftar till att kringgå skattelagstiftningen. Detta innebär att det inte får finnas någon allmän presumtion för skatteundandragande. En allmän presumtion om skatteflykt eller skatteundandragande kan alltså inte åberopas för att motivera en skattebestämmelse som strider mot målen i fördraget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 september 2000 i mål C-478/98, kommissionen mot Belgien, REG 2000, s. I-7587, punkt 45, och domen i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 50 och där angiven rättspraxis).
- 35 En medlemsstat har således rätt att vidta åtgärder som gör det möjligt att på ett klart och precist sätt kontrollera det belopp som de skattskyldiga har att erlægga (se dom av den 10 mars 2005 i mål C-39/04, Laboratoires Fournier, REG 2005, s. I-2057, punkt 24).
- 36 När det gäller den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen slog EU-domstolen redan i domen i det ovannämnda målet ELISA fast att denna lagstiftning är väl ägnad att bekämpa skatteundandragande, eftersom den gör det möjligt

att bekämpa förfaranden som inte fyller något annat syfte än att fysiska personer ska kunna undgå att betala förmögenhetsskatt i Frankrike, eller åtminstone att göra dessa förfaranden mindre attraktiva.

- 37 Domstolen har emellertid funnit att om det är omöjligt för de franska skattemyndigheterna att, med stöd av ett avtal som ingåtts med den medlemsstat i vilken ledningen för den berörda juridiska personen har sitt säte, begära att skattemyndigheterna i den medlemsstaten ska samarbeta, finns det inget som hindrar att de franska skattemyndigheterna kräver att den skattskyldige lägger fram den bevisning som myndigheterna anser är nödvändig för att möjliggöra ett korrekt påförande av aktuella skatter och avgifter samt att, i förekommande fall, inte bevilja undantag från skattskyldighet till skatten eller avgiften om denna bevisning inte läggs fram.
- 38 Den franska lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen medger inte att bolag som investerar i fast egendom i Frankrike, och som inte omfattas av tillämpningsområdet för ett avtal om handräckning eller ett fördrag innehållande en icke-diskrimineringsklausul på skatteområdet, tillhandahåller handlingar till styrkande av identiteten hos bolagets aktieägare och andra upplysningar som de franska skattemyndigheterna anser är nödvändiga. Domstolen har följaktligen slagit fast att denna lagstiftning utgör ett hinder för bolagen, oavsett omständigheterna, att bevisa att det inte föreligger någon avsikt att undandra skatt. Härav följer att den franska regeringen hade kunnat anta mindre restriktiva åtgärder för att uppnå målet att bekämpa skatteundragande. Den omtvistade skatten kan följaktligen inte motiveras med hänvisning till bekämpningen av skatteundragande (se domen i det ovan nämnda målet ELISA, punkterna 99–101).
- 39 Det ska dock erinras om att det ovan nämnda målet ELISA avsåg omständigheter rörande unionens medlemsstater och inte tredjeländer. Som påpekas i punkt 19 i förevarande dom avsåg därmed svaren på tolkningsfrågorna i det målet endast förhållandena mellan unionens medlemsstater.

- 40 Den rättspraxis som avser restriktioner för utövandet av de fria rörligheterna inom unionen kan inte tillämpas i alla delar på kapitalrörelser mellan medlemsstaterna och tredjeländer, eftersom sådana rörelser ingår i ett annat rättsligt sammanhang (se domen i det ovannämnda målet A, punkt 60, och dom av den 19 november 2009 i mål C-540/07, kommissionen mot Italien, REG 2009, s. I-10983, punkt 69).
- 41 Det samarbete mellan medlemsstaternas myndigheter som inrättas genom, direktiv 77/799 finns inte mellan medlemsstaternas myndigheter och de behöriga myndigheterna i ett tredjeland, såvida inte detta land gjort ett åtagande om ömsesidigt bistånd (se domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien, punkt 70).
- 42 Det föreskrivs visserligen i bilaga XXII till EES-avtalet att EES-medlemsstaterna ska införliva direktiven om harmonisering av bolagsrätten, bland annat dem som rör bolagens bokföring, med sina rättsordningar. Dessa åtgärder ger den skattskyldige möjlighet att förebringa trovärdiga och kontrollerbara uppgifter om ett bolag med hemvist i en stat som är part i EES-avtalet. Det är i förevarande fall utrett att direktiv 77/799 inte är tillämpligt mellan de behöriga myndigheterna i medlemsstaterna och Furstendömet Liechtenstein.
- 43 I målet vid den nationella domstolen är det alltså omöjligt för de behöriga franska myndigheterna att från skattemyndigheterna i Furstendömet Liechtenstein erhålla de upplysningar som behövs för en effektiv kontroll av det underlag som de skattskyldiga bolagen har erhållit.
- 44 Av detta följer att när det i nationell lagstiftning ställs upp vissa villkor för att en skattefordel ska beviljas, och en kontroll av huruvida dessa villkor är uppfyllda endast kan ske genom att uppgifter erhålls från myndigheterna i ett tredjeland, är en

medlemsstat i princip berättigad att inte bevilja förmånen om det visar sig omöjligt att få dessa uppgifter från nämnda myndigheter, särskilt på grund av att det inte finns någon avtalsmässig skyldighet för de utländska myndigheterna att lämna ut dem.

- 45 Vad särskilt beträffar frågan huruvida de franska skattemyndigheterna har att från fall till fall pröva den bevisning som ett bolag med hemvist i en EES-medlemsstat förebringat, vilket kommissionen har hävdad, framgår det nämligen av domen i det ovannämnda målet ELISA att det inte går att motivera att en skattefördel kategoriskt inte beviljas, eftersom inget hindrar att de berörda skattemyndigheterna kräver av den skattskyldige att denne lägger fram den bevisning som myndigheterna anser är nödvändig för att möjliggöra ett korrekt påförande av berörda skatter och avgifter samt, i förekommande fall, inte beviljar undantag från skattskyldighet till skatten eller avgiften om denna bevisning inte läggs fram.
- 46 Denna rättspraxis är dock inte tillämplig på den annorlunda situation som gäller för ett bolag med hemvist i Furstendömet Liechtenstein. Även om de luxemburgska myndigheterna i den situation som var föremål för domen i det ovannämnda målet ELISA i princip inte hade någon skyldighet enligt artikel 8.1 i direktiv 77/799 att tillhandahålla några upplysningar, finns det betydande skillnader i fråga om den rättsliga regleringen.
- 47 Enligt artikel 1.1 i direktiv 77/799 ska behöriga myndigheter utbyta all information som kan göra det möjligt för dem att korrekt fastställa skatt på inkomst och kapital samt all information som avser fastställande av skatt på försäkringspremier. För genomförandet av detta utbyte av information föreskrivs, i artikel 3 i direktivet, bestämmelser om automatiskt informationsutbyte, och i artikel 4 bestämmelser om informationsutbyte utan anmodan. Direktivet innehåller vidare bestämmelser i artikel 5

om tidsfrist för lämnande av information, i artikel 6 om samarbete av tjänstemän vid staten i fråga, i artikel 9 om samråd och i artikel 10 om erfarenhetsutbyte.

- 48 De undantag från informationsutbyte som föreskrivs i artikel 8 i direktivet, och som har rubriken "Begränsningar för informationsutbytet", utgör alltså endast ett avsteg från huvudregeln. I egenskap av undantagsbestämmelse ska artikeln tolkas restriktivt. Enligt principen om lojalt samarbete är medlemsstaterna dessutom skyldiga att faktiskt utbyta information i enlighet med vad som föreskrivs i direktiv 77/799.
- 49 Enligt denna rättsliga reglering framstår således den skattskyldiges möjlighet, enligt domen i det ovannämnda målet ELISA, att lägga fram bevisning som de franska skattemyndigheterna ska pröva, som en åtgärd för att undvika att den begränsning som införts genom det allmänna systemet för informationsutbyte enligt artikel 8 verkar till nackdel för den skattskyldige.
- 50 Denna möjlighet grundar sig således på förekomsten av ett sådant allmänt system för informationsutbyte som det som införts genom direktiv 77/799 och är därför avhängig ett sådant system. En sådan rätt kan dock inte tillerkännas den skattskyldige under sådana förhållanden som dem i målet vid den nationella domstolen, där skattemyndigheterna i Furstendömet Liechtenstein inte alls är skyldiga att lämna bistånd.
- 51 En sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen ska under dessa förhållanden anses vara motiverad i förhållande till EES-medlemsstaten av de tvingande skäl av allmänintresse som avser bekämpningen av skatteundandragande och behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll. Den ska vidare anses ägnad att säkerställa att detta ändamål uppnås och inte anses gå utöver vad som är nödvändigt för att ändamålet ska uppnås.

- 52 Av vad som anförts ovan följer att artikel 40 i EES-avtalet inte utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken bolag som har sitt säte i en medlemsstat i unionen undantas från skattskyldighet till den omtvistade skatten, medan ett sådant undantag beviljas bolag med säte i ett tredjeland som är medlem i EES endast om nämnda medlemsstat har ingått ett avtal om handräckning med detta tredjeland i syfte att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt eller om dessa bolag med tillämpning av ett fördrag med en klausul om förbud mot diskriminering på grund av nationalitet inte får beskattas mer tyngande än bolag med hemvist i medlemsstaten.

Rättegångskostnader

- 53 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

Artikel 40 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 utgör inte hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken bolag som har sitt säte i en medlemsstat i Europeiska unionen undantas från skattskyldighet till skatt på marknadsvärdet på fast egendom belägen i den medlemsstaten, medan ett sådant undantag beviljas bolag med säte i ett tredjeland som är medlem i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet endast om nämnda medlemsstat har

ingått ett avtal om handräckning med detta tredjeland i syfte att bekämpa skatteundragande och skatteflykt eller om dessa bolag med tillämpning av ett fördrag med en klausul om förbud mot diskriminering på grund av nationalitet inte får beskattas mer tyngande än bolag med hemvist i nämnda medlemsstat.

Underskrifter