ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JÁN MAZÁK
της 26ης Απριλίου 2007 [1]

1. Αντικείμενο της παρούσας διατάξεως περί παραπομπής είναι ουσιαστικά το κατά πόσον συνάδει με το κοινοτικό δίκαιο, και ειδικότερα με τις διατάξεις περί ελευθερίας εγκαταστάσεως και ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, εθνική νομοθεσία, όπως είναι η γαλλική νομοθεσία, που προβλέπει φόρο ύψους 3 % επί της εμπορικής αξίας της ακίνητης περιουσίας (στο εξής: επίδικος φόρος), καθώς και η επίλυση ορισμένων άλλων ερμηνευτικών ζητημάτων που ανακύπτουν συναφώς.

2. Η εθνική νομοθεσία απαλλάσσει τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα από τον φόρο του 3 % υπό την προϋπόθεση ότι υφίσταται σύμβαση διοικητικής συνδρομής ή ρήτρα περί απαγορεύσεως των δυσμενών διακρίσεων σε φορολογικές υποθέσεις με το κράτος μέλος στο οποίο το νομικό πρόσωπο έχει την πραγματική έδρα της διοικήσεώς του [2]. Ο δεδηλωμένος σκοπός της εθνικής νομοθεσίας είναι η διασφάλιση αποτελεσματικού φορολογικού ελέγχου και η πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής όσον αφορά τον φόρο αλληλεγγύης επί της περιουσίας που ισχύει στη Γαλλία («impôt de solidarité sur la fortune»).

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 — Οι κρίσιμες διατάξεις χρησιμοποιούν τους όρους «έδρα» και «πραγματική έδρα της διοικήσεως». Ειδικότερα, από τις προφορικές διευκρινίσεις της Γαλλικής Κυβερνήσεως καθίσταται σαφές ότι οι όροι αυτοί χρησιμοποιούνται ως συνώνυμοι για τους σκοπούς της παρούσας διαδικασίας.

I — Η κρίσιμη νομοθεσία

Α — *Η κοινοτική νομοθεσία*

3. Το άρθρο 1 της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων [3] (στο εξής: οδηγία 77/799 ή οδηγία) προβλέπει τα εξής:

«Γενικές διατάξεις

1. Οι αρμόδιες αρχές των κρατών μελών ανταλλάσσουν σύμφωνα με την παρούσα

3 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86.

οδηγία κάθε πληροφορία που δύναται να τους επιτρέπει τον ορθό προσδιορισμό των φόρων εισοδήματος και περιουσίας.

2. Θεωρούνται ως φόροι εισοδήματος και περιουσίας, οποιοδήποτε και αν είναι το σύστημα εισπράξεως, οι φόροι που επιβάλλονται επί του συνολικού εισοδήματος, επί της συνολικής περιουσίας ή επί στοιχείων του εισοδήματος ή της περιουσίας, περιλαμβανομένων των φόρων επί των κερδών που προέρχονται από την εκποίηση κινητών ή ακινήτων περιουσιακών αγαθών, των φόρων επί του ποσού των ημερομισθίων που καταβάλλονται από τις επιχειρήσεις, καθώς και των φόρων επί της υπεραξίας.

3. Οι ισχύοντες σήμερα φόροι που αναφέρονται στην παράγραφο 2 είναι ιδίως οι εξής: [...] στη Γαλλία: impot sur le revenu, impot sur les societes, taxe professionnelle, taxe fonciere sur les proprietes baties, taxe fonciere sur les proprietes non baties [...]

4. Η παράγραφος 1 εφαρμόζεται επίσης επί των φόρων ίδιας ή παρόμοιας φύσεως, που θα ήτο δυνατό να επιβληθούν μεταγενέστερα επιπροσθέτως, ή σε αντικατάσταση των φόρων που αναφέρονται στην παράγραφο 3. Οι αρμόδιες αρχές των κρατών μελών ανακοινώνουν μεταξύ τους και στην Επιτροπή τις ημερομηνίες ενάρξεως της ισχύος των φόρων αυτών.

[...]»

4. Το άρθρο 8 της οδηγίας 77/799 προβλέπει:

«Όρια της ανταλλαγής πληροφοριών

1. Η παρούσα οδηγία δεν επιβάλλει την υποχρέωση της διεξαγωγής ερευνών ή της διαβιβάσεως πληροφοριών, όταν η νομοθεσία ή η διοικητική πρακτική του κράτους μέλους, το οποίο θα έπρεπε να παράσχει τις πληροφορίες, δεν παρέχουν στην αρμόδια αυτή αρχή τη δυνατότητα ούτε να ενεργεί τις έρευνες αυτές ούτε να συλλέγει ή να χρησιμοποιεί τις πληροφορίες αυτές, για τις ίδιες ανάγκες του εν λόγω κράτους.

2. Η άρνηση διαβιβάσεως πληροφοριών είναι δυνατή σε περίπτωση που θα οδηγούσε στην κοινολόγηση ενός εμπορικού, βιομηχανικού ή επαγγελματικού απορρήτου ή μιας εμπορικής μεθόδου ή μιας πληροφορίας, της οποίας η κοινολόγηση θα ήταν αντίθετη προς τη δημοσία τάξη.

3. Η αρμόδια αρχή ενός κράτους μέλους δύναται να αρνηθεί τη διαβίβαση πληροφοριών, όταν το ενδιαφερόμενο κράτος δεν είναι σε θέση, για πραγματικούς ή νομικούς λόγους, να παράσχει παρόμοιες πληροφορίες.»

5. Το άρθρο 11 της οδηγίας 77/799 προβλέπει:

«Ισχύς ευρύτερων υποχρεώσεων συνδρομής

Οι ανωτέρω διατάξεις δεν θίγουν την εκτέλεση ευρύτερων υποχρεώσεων, σχετικά με την ανταλλαγή πληροφοριών, που προκύπτουν από άλλες νομικές πράξεις.»

Β — *Η εθνική νομοθεσία*

1. Ο φόρος του 3 % επί της ακίνητης περιουσίας των νομικών προσώπων

6. Κατά το άρθρο 990 D, πρώτο εδάφιο, του Code general des impôts (γαλλικού γενικού φορολογικού κώδικα, στο εξής: CGI), τα νομικά πρόσωπα τα οποία, είτε αυτοπροσώπως είτε διά παρεμβαλλόμενου προσώπου, κατέχουν ένα ή πλείονα ακίνητα στη Γαλλία ή έχουν εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτων οφείλουν ετήσιο φόρο ίσο προς το 3 % της αγοραίας αξίας των εν λόγω ακινήτων ή δικαιωμάτων.

7. Ο φόρος αυτός επιβάλλεται σε όλα τα νομικά πρόσωπα ανεξαρτήτως της μορφής τους, περιλαμβανομένων των εταιριών, των ιδρυμάτων και των ενώσεων, πλην απαλλάσσονται οι εταιρίες των οποίων οι μετοχές γίνονται δεκτές προς διαπραγμάτευση στο πλαίσιο ρυθμισμένης αγοράς [4].

8. Ο φόρος αυτός επιβάλλεται επί της ακίνητης περιουσίας η οποία υφίσταται κατά την 1η Ιανουαρίου ενός συγκεκριμένου φορολογικού έτους.

9. Οι απαλλαγές από τον ανωτέρω φόρο ρυθμίζονται στο άρθρο 990 E του CGI, το οποίο προβλέπει:

«Ο προβλεπόμενος στο άρθρο 990 D φόρος δεν εφαρμόζεται:

[...]

(2) Στα νομικά πρόσωπα τα οποία έχουν την έδρα τους εντός χώρας ή επικράτειας που έχει συνάψει με τη Γαλλία σύμβαση διοικητικής συνδρομής προς καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής και δηλώνουν κατ' έτος, το αργότερο έως τις 15 Μαΐου, στην αρχή που ορίζεται με την προβλεπόμενη στο άρθρο 990 F υπουργική απόφαση, τη θέση, την κατάσταση και την

4 — Βλ., για την τελευταία εξαίρεση, άρθρο 990 E, τέταρτο εδάφιο, του CGI.

αξία των ακινήτων που κατείχαν την 1η Ιανουαρίου, την ταυτότητα και τη διεύθυνση των εταίρων κατά την ίδια ημερομηνία, καθώς και τον αριθμό των μετοχών ή μεριδίων που έχει καθένας από αυτούς·

(3) Στα νομικά πρόσωπα τα οποία έχουν την πραγματική έδρα της διοικήσεώς τους στη Γαλλία και στα λοιπά νομικά πρόσωπα τα οποία, δυνάμει συνθήκης, δεν πρέπει να υποβάλλονται σε βαρύτερη φορολογία, εφόσον ανακοινώνουν κατ' έτος, ή αναλαμβάνουν και τηρούν τη δέσμευση να ανακοινώνουν στη φορολογική αρχή, όταν τους το ζητήσει, τη θέση και την κατάσταση των ακινήτων που διέθεταν την 1η Ιανουαρίου, την ταυτότητα και διεύθυνση των μετόχων, εταίρων ή άλλων μελών, τον αριθμό των μετοχών, μεριδίων ή άλλων δικαιωμάτων που κατέχει καθένας από αυτούς, καθώς και τη φορολογική κατοικία τους. [...]»

10. Κατά το άρθρο 990 Ε, πρώτο εδάφιο, απαλλάσσονται επίσης του φόρου τα νομικά πρόσωπα των οποίων η ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στη Γαλλία αντιπροσωπεύει ποσοστό μικρότερο του 50 % της συνολικής περιουσίας τους που βρίσκεται στη Γαλλία (ήτοι οι εταιρίες που δεν αποτελούν τις αποκαλούμενες sociétés à prépondérance immobilière) [5].

5 — Η ακίνητη περιουσία που χρησιμοποιεί το νομικό πρόσωπο για τους δικούς του επαγγελματικούς σκοπούς, πέραν των σκοπών που αφορούν ακίνητα, δεν συνυπολογίζεται στο όριο του 50 %.

2. Φόρος αλληλεγγύης επί της περιουσίας [6]

11. Βάσει της δικογραφίας της υπό κρίση υποθέσεως και των παρατηρήσεων της Γαλλικής Κυβερνήσεως, σκοπός του φόρου που προβλέπει η εθνική νομοθεσία είναι η διασφάλιση αποτελεσματικού φορολογικού ελέγχου και η πρόληψη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής σε σχέση με τον φόρο αλληλεγγύης επί της περιουσίας (impôt de solidarité sur la fortune).

12. Η έννοια του φόρου περιουσίας είναι γνωστή στο Δικαστήριο, το οποίο τον περιγράφει ως ένα άμεσο φόρο που καθορίζεται βάσει της φοροδοτικής ικανότητας του φορολογουμένου, έχει δε τονίσει ότι ο φόρος περιουσίας θεωρείται συχνά συμπλήρωμα του φόρου εισοδήματος που αφορά κυρίως το κεφάλαιο [7].

13. Οι κρίσιμες διατάξεις για τον impôt de solidarité sur la fortune (στο εξής και ως: φόρος περιουσίας) είναι τα άρθρα 885 Α επ. του CGI. Πρόκειται για έναν ετήσιο φόρο ο οποίος επιβάλλεται στα φυσικά πρόσωπα των οποίων η φορολογική κατοικία βρίσκεται στη Γαλλία (κατά την 1η Ιανουαρίου), εφόσον η περιουσία τους υπερβαίνει ένα ορισμένο όριο (750 000 ευρώ το 2006). Ο

6 — Βλ., για περισσότερες λεπτομέρειες, *Mémentopratique Francis Lefebvre*, 2006, σ. 989 επ. και *Lamy fiscal*, 2006, τόμος 2, σ. 1255 επ.

7 — Βλ. αποφάσεις της 13ης Απριλίου 2000, C-251/98, Baars (Συλλογή 2000, σ. I-2787, σκέψεις 4 επ.), και της 5ης Ιουλίου 2005, C-376/03, D (Συλλογή 2005, σ. I-5821, σκέψη 32).

φόρος αυτός είναι κλιμακωτός και επιβάλλεται στο μέρος της περιουσίας το οποίο υπερβαίνει το όριο αυτό.

14. Στο εδαφικό πεδίο εφαρμογής του φόρου εμπίπτουν όλα τα περιουσιακά στοιχεία των υποκειμένων στον φόρο, περιλαμβανομένων αυτών των στοιχειών που βρίσκονται στην αλλοδαπή (ελλείψει διεθνούς φορολογικής συνθήκης εισάγουσας διαφορετική ρύθμιση). Πρόσωπα των οποίων η φορολογική κατοικία είναι εκτός Γαλλίας (ήτοι οι μη μόνιμοι κάτοικοι Γαλλίας) υπόκεινται στον φόρο περιουσίας μόνο σε σχέση με τα περιουσιακά στοιχεία τους που βρίσκονται στη Γαλλία, εφόσον η αξία των στοιχειών αυτών υπερβαίνει το όριο [8]. Και ως προς το σημείο αυτό, μια διεθνής φορολογική συνθήκη μπορεί να εισάγει διαφορετικές ρυθμίσεις, ιδίως κατανέμοντας το δικαίωμα επιβολής φόρου μεταξύ των δύο ενδιαφερομένων κρατών. Περαιτέρω, οι επενδύσεις των μη μονίμων κατοίκων Γαλλίας απαλλάσσονται του φόρου, όχι όμως στην περίπτωση που αφορούν ακίνητη περιουσία [π.χ. μερίδια σε εταιρίες που έχουν ως κύριο αντικείμενο τα ακίνητα (sociétés à prépondérance immobilière)].

15. Εκτός και αν υπάρχει ρητώς προβλεπόμενη από τον νόμο απαλλαγή, υπόκεινται στον φόρο όλα τα περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν σε ιδιώτες, περιλαμβανομένων των στοιχείων της ακίνητης περιουσίας (οικόπεδα, οικίες, διαμερίσματα), των επιχειρήσεων χωρίς νομική προσωπικότητα, των ομολόγων και των μετοχών, των απαιτήσεων, των αυτοκινήτων, του χρυσού και του συναλλάγματος. Η ακίνητη περιουσία πρέπει να υπολογίζεται βάσει της εμπορικής αξίας της, ήτοι βάσει της τιμής στην οποία θα μπορούσε υπό κανονικές συνθήκες να πωληθεί στην αρχή του έτους.

Γ — *Το διεθνές δίκαιο*

16. Το άρθρο 21, παράγραφος 1, της συμβάσεως μεταξύ της Γαλλίας και του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου, της 1ης Απριλίου 1958, περί αποφυγής της διπλής φορολογήσεως και της θεσπίσεως των κανόνων αμοιβαίας διοικητικής αρωγής σε ζητήματα φόρου εισοδήματος και περιουσίας (στο εξής: σύμβαση) προβλέπει ότι οι υπήκοοι, οι εταιρίες ή άλλες ενώσεις του ενός εκ των συμβαλλομένων κρατών δεν θα υπόκεινται στο άλλο κράτος σε άλλους ή υψηλότερους φόρους από αυτούς που ισχύουν για τους υπηκόους, τις εταιρίες ή τις ενώσεις αυτού του τελευταίου κράτους.

17. Κατά το άρθρο 22, παράγραφος 1, της συμβάσεως, προς τον σκοπό της ορθής εφαρμογής της συμβάσεως, οι ανώτερες διοικητικές αρχές των δυο κρατών μπορούν να ανταλλάσσουν, κατόπιν υποβολής σχετικού αιτήματος, πληροφορίες των οποίων τη λήψη επιτρέπει η φορολογική νομοθεσία των δύο κρατών δια των συνήθων διοικητικών πρακτικών.

8 — Βλ., για ένα παρεμφερές σύστημα, το παράδειγμα του ολλανδικού φόρου περιουσίας: οι «μη μόνιμοι κάτοικοι» υπόκεινται σε περιορισμένο βαθμό στον φόρο περιουσίας, ήτοι υπόκεινται μόνο σε σχέση με αυτό το μέρος της περιουσίας τους που βρίσκεται στις Κάτω Χώρες (απόφαση D., προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψη 21).

18. Με ανταλλαγή επιστολών της 8ης Σεπτεμβρίου 1970, τα δύο κράτη εξαίρεσαν από το πεδίο εφαρμογής της συμβάσεως τις εταιρίες χαρτοφυλακίου, όπως αυτές ορίζονται στη λουξεμβουργιανή νομοθεσία που διέπει τις εταιρίες αυτές (για τους σκοπούς της παρούσας διαδικασίας, πρόκειται για τον νόμο της 31ης Ιουλίου 1929 και το νομοθετικό διάταγμα της 27ης Δεκεμβρίου 1937), τα εισοδήματα που εισπράττουν από τις εταιρίες αυτές πρόσωπα που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στη Γαλλία καθώς και τα μερίδιά τους σε τέτοιες εταιρίες χαρτοφυλακίου.

II — Τα πραγματικά περιστατικά, η διαδικασία και τα προδικαστικά ερωτήματα

19. Η Société Européenne et Luxembourgeoise d'Investissements SA (στο εξής: Elisa) είναι μια εταιρία χαρτοφυλακίου λουξεμβουργιανού δικαίου, η οποία εμπίπτει στον νόμο της 31ης Ιουλίου 1929 για το φορολογικό καθεστώς που διέπει τις εταιρίες χαρτοφυλακίου.

20. Κατά τη διάταξη περί παραπομπής, η Elisa έχει εμμέσως την κυριότητα επί ακινήτων που βρίσκονται στη Γαλλία και, ως εκ τούτου, υπόκειται στις διατάξεις του άρθρου 990 D του CGI, το οποίο προβλέπει την επιβολή φόρου επί της εμπορικής αξίας της ακίνητης περιουσίας που διαθέτουν τα νομικά πρόσωπα στη Γαλλία.

21. Ακολούθως, η διάταξη περί παραπομπής τονίζει ότι η Elisa υπέβαλε τις φορολογικές δηλώσεις που απαιτεί ο νόμος, πλην δεν κατέβαλε τον αναλογούντα φόρο. Μετά την επιβολή προστίμου με απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 1997, η οποία της κοινοποιήθηκε, οι φορολογικές αρχές προέβησαν στις 10 Ιουνίου 1998 στην είσπραξη των προστίμων αυτών. Δεδομένου ότι η διοικητική ένστασή της απορρίφθηκε, η Elisa άσκησε προσφυγή κατά της πράξεως του εφόρου ενώπιον του tribunal de grande instance de Paris προκειμένου να απαλλαγεί από την υποχρέωση καταβολής του επίμαχου φόρου.

22. Μετά από την έκδοση απορριπτικών αποφάσεων τόσο από το tribunal de grande instance όσο και από το Cour d'Appel de Paris, αμφότερα τα οποία έκριναν ότι η Elisa δεν πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 990 E, δεύτερο και τρίτο εδάφιο, του CGI που προβλέπει τα της απαλλαγής από τον επίμαχο φόρο, η Elisa άσκησε αίτηση αναιρέσεως ενώπιον του Cour de cassation.

23. Με διάταξη της 13ης Δεκεμβρίου 2005, η οποία πρωτοκολλήθηκε στη Γραμματεία του Δικαστήριο στις 19 Δεκεμβρίου 2005, το Cour de cassation αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως επί των ακόλουθων ερωτημάτων:

«1) Απαγορεύουν τα άρθρα 52 επ. και 73 Β επ. της Συνθήκης ΕΚ νομοθετικές ρυθμίσεις όπως η προβλεπόμενη από τα άρθρα 990 D επ. του Code général des impôts, οι οποίες παρέχουν στα νομικά πρόσωπα που έχουν την πραγματική έδρα της διοικήσεώς τους στη Γαλλία

δυνατότητα απαλλαγής από τον φόρο επί της αγοραίας αξίας των ακινήτων που βρίσκονται στη Γαλλία και εξαρτούν αυτή τη δυνατότητα απαλλαγής, όσον αφορά τα νομικά πρόσωπα που έχουν την πραγματική έδρα της διοικήσεώς τους στο έδαφος άλλης χώρας, έστω και αν πρόκειται για κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ενώσεως, από την ύπαρξη συμβάσεως διοικητικής συνδρομής συναφθείσας μεταξύ της Γαλλίας και του κράτους αυτού για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής ή από το αν, κατ' εφαρμογήν συμβάσεως περιλαμβάνουσας ρήτρα περί απαγορεύσεως των διακρίσεων λόγω ιθαγενείας, τα νομικά αυτά πρόσωπα δεν επιτρέπεται να υπαχθούν σε φορολογία βαρύτερη από εκείνη στην οποία υπάγονται τα νομικά πρόσωπα που έχουν την πραγματική έδρα της διοικήσεώς τους στη Γαλλία;

2) Αποτελεί ο επίδικος φόρος φόρο περιουσίας κατά την έννοια του άρθρου 1 της οδηγίας του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των άμεσων και έμμεσων φόρων;

3) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, εμποδίζουν οι υποχρεώσεις περί αμοιβαίας συνδρομής στον φορολογικό τομέα, τις οποίες υπέχουν τα κράτη μέλη από την προμνησθείσα οδηγία της 19ης Δεκεμβρίου 1977, την εκ μέρους των κρατών μελών εκπλήρωση, δυνάμει διμερούς συμβάσεως διοικητικής συνδρομής στον φορολογικό τομέα, υποχρεώσεων της ιδίας μεν φύσεως οι οποίες όμως δεν καλύπτουν μια κατηγορία φορολογουμένων όπως είναι οι λουξεμβουργιανές εταιρίες χαρτοφυλακίου;

4) Επιβάλλουν τα άρθρα 52 επ. και 73 Β επ. της Συνθήκης ΕΚ σε κράτος μέλος που έχει συνάψει με άλλη χώρα, μέλος ή όχι της Ευρωπαϊκής Ενώσεως, σύμβαση περιλαμβάνουσα ρήτρα περί απαγορεύσεως των φορολογικών διακρίσεων να χορηγεί στα νομικά πρόσωπα που έχουν την πραγματική έδρα της διοικήσεώς τους στο έδαφος άλλου κράτους μέλους, όταν τα νομικά αυτά πρόσωπα έχουν την κυριότητα ενός ή πλειόνων ακινήτων επί του πρώτου κράτους μέλους και όταν το δεύτερο κράτος μέλος δεν έχει συνομολογήσει με το πρώτο ανάλογη ρήτρα, τα ίδια πλεονεκτήματα με εκείνα που προβλέπει η ρήτρα αυτή;»

III — Η ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία

24. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν σύμφωνα με το άρθρο 20 του Κανονισμού του Δικαστηρίου η Elisa, η Επιτροπή, η Γαλλική, η Ελληνική, η Ιταλική Κυβέρνηση καθώς και η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών.

25. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 24ης Ιανουαρίου 2007, οι εκπρόσωποι της Elisa καθώς και των Κυβερνήσεων της Γαλλίας, της Ελλάδος, των Κάτω Χωρών και του Ηνωμένου Βασιλείου υπέβαλαν προφορικά τις παρατηρήσεις τους.

IV — Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Α — Η σειρά απαντήσεως των υποβληθέντων ερωτημάτων

26. Προκειμένου να γίνει κατανοητό το περιεχόμενο και η σειρά υποβολής των ερωτημάτων του Cour de cassation, ενδέχεται να είναι χρήσιμο να σημειωθεί ότι οι γαλλικές φορολογικές αρχές και τα δικαστήρια της ουσίας έκριναν ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των άρθρων 990 D και 990 Ε. Συναφώς, έκριναν ότι η οδηγία 77/799 δεν ήταν εφαρμοστέα, ιδίως διότι μεταξύ Γαλλίας και Λουξεμβούργου υπήρχε σύμβαση διοικητικής συνεργασίας η οποία εξαιρούσε ρητώς από το πεδίο εφαρμογής της τις αποκαλούμενες εταιρίες χαρτοφυλακίου του 1929.

27. Συναφώς, το Cour de cassation ερωτά αν οι διατάξεις της Συνθήκης που αφορούν την ελευθερία εγκαταστάσεως (άρθρα 43 επ. ΕΚ) και την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων (άρθρα 56 επ. ΕΚ) απαγορεύουν στα κράτη μέλη τη διατήρηση σε ισχύ φόρου επί της εμπορικής αξίας της ακίνητης περιουσίας από τον οποίο απαλλάσσονται τα νομικά πρόσωπα τα οποία έχουν τη φορολογική έδρα τους στη Γαλλία, ενώ η απαλλαγή από τον φόρο των νομικών προσώπων που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος εξαρτάται από την ύπαρξη διμερούς συμβάσεως περιλαμβάνουσας είτε ρήτρα διοικητικής συνεργασίας για την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής είτε ρήτρα απαγορεύσεως των δυσμενών διακρίσεων λόγω ιθαγενείας, δυνάμει της οποίας τα νομικά πρόσωπα τα οποία δεν έχουν την έδρα τους στη Γαλλία δεν επιτρέπεται να υπαχθούν σε φορολογία βαρύτερη από αυτήν στην οποία υπάγονται τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη πραγματική έδρα της διοικήσεώς τους στη Γαλλία.

28. Με το δεύτερο και το τρίτο ερώτημα ερωτάται κατά πόσον μπορεί να εφαρμοσθεί στην υπό κρίση υπόθεση ρήτρα περί διοικητικής συνεργασίας για την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Τόσο η οδηγία 77/799 όσο και η σύμβαση μεταξύ Γαλλίας και Λουξεμβούργου προβλέπουν τη διοικητική συνεργασία.

29. Δεδομένου ότι η Γαλλική Κυβέρνηση, προκειμένου να δικαιολογήσει τον επίμαχο φόρο, επικαλείται ότι δεν υπάρχει διοικητική συνδρομή μεταξύ Γαλλίας και Λουξεμβούργου όσον αφορά τις εταιρίες χαρτοφυλακίου του 1929, είναι χρήσιμο να διευκρινιστεί το ζήτημα κατά πόσο μπορεί να εφαρμοστεί ένα νομοθέτημα που προβλέπει τη διοικητική συνεργασία —είτε υπό τη μορφή της οδηγίας 77/799 είτε υπό τη μορφή της

συμβάσεως μεταξύ Γαλλίας και Λουξεμβούργου— πριν απαντηθεί το γενικότερο ερώτημα περί της συμβατότητας του επίμαχου φορολογικού μηχανισμού με τις θεμελιώδεις ελευθερίες. Επομένως, θα προτάξω της απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα την απάντηση στο δεύτερο και το τρίτο ερώτημα.

V — Το δεύτερο ερώτημα

30. Με το δεύτερο ερώτημά του, το Cour de cassation ερωτά κατ' ουσίαν αν ο επίμαχος φόρος εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 77/799, όπως αυτό ορίζεται στο άρθρο της 1.

A — *Κύρια επιχειρήματα των μετεχόντων στη διαδικασία*

31. Κατά την *Elisa*, την *Ελληνική Κυβέρνηση* και την *Επιτροπή*, ο επίμαχος φόρος περιλαμβάνεται μεταξύ των φόρων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 77/799.

32. Η *Γαλλική Κυβέρνηση* υποστηρίζει την αντίθετη άποψη. Ειδικότερα, υποστηρίζει ότι ο επίμαχος φόρος δεν μνημονεύεται στο άρθρο 1, παράγραφος 3, της οδηγίας ως περιλαμβανόμενος μεταξύ των εθνικών φόρων που εμπίπτουν στο καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής της οδηγίας. Επιπλέον, επιβάλλεται επί της ακίνητης περιουσίας νομικών και όχι φυσικών προσώπων. Τέλος, σκοπός του φόρου αυτού είναι η πρόληψη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής και όχι η φορολόγηση της περιουσίας με σκοπό την αύξηση των φορολογικών εσόδων του κράτους.

B — *Νομική εκτίμηση*

33. Συναφώς, πρέπει να τονιστεί ότι η οδηγία 77/799 περί της αμοιβαίας συνδρομής στον τομέα των αμέσων φόρων εκδόθηκε προκειμένου να συμβάλει στην πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής [9]. Η οδηγία αυτή καθιερώνει ένα μηχανισμό ενισχυμένης συνεργασίας μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών μελών και διευκολύνει την ανταλλαγή πληροφοριών οι οποίες ενδέχεται να είναι κρίσιμες για τον ορθό υπολογισμό των φόρων εισοδήματος και περιουσίας [10].

34. Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας, η ανταλλαγή των πληροφοριών που είναι κρίσιμες για τους σκοπούς της οδηγίας είναι αυτές που αφορούν τους φόρους «εισοδήματος και περιουσίας». Το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας προβλέπει ότι «[θ]εωρούνται ως φόροι εισοδήματος και περιουσίας, οποιοδήποτε και αν είναι το σύστημα εισπράξεως, οι φόροι που επιβάλλονται επί του συνολικού εισοδήματος, επί της συνολικής περιουσίας ή επί στοιχείων του εισοδήματος ή της περιουσίας,

9 — Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Alber επί της υποθέσεως C-420/98, W.N. (Συλλογή 2000, σ. I-2847, σημείο 7).

10 — Κατά την οδηγία 2004/106/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Νοεμβρίου 2004, η οδηγία εφαρμόζεται και σε οποιεσδήποτε πληροφορίες αφορούν τον υπολογισμό των φόρων επί των ασφαλίστρων.

περιλαμβανομένων των φόρων επί των κερδών που προέρχονται από την εκποίηση κινητών ή ακινήτων περιουσιακών αγαθών, των φόρων επί του ποσού των ημερομισθίων που καταβάλλονται από τις επιχειρήσεις, καθώς και των φόρων επί της υπεραξίας». Λόγω της χρήσεως του όρου «περιλαμβανομένων», καθίσταται σαφές ότι ο κατάλογος αυτός δεν είναι εξαντλητικός.

35. Από το άρθρο 1, παράγραφος 4, της οδηγίας το οποίο προβλέπει ότι η «παράγραφος 1 εφαρμόζεται επίσης επί των φόρων ίδιας ή παρόμοιας φύσεως, που θα ήτο δυνατό να επιβληθούν μεταγενέστερα επιπροσθέτως, ή σε αντικατάσταση των φόρων που αναφέρονται στην παράγραφο 3» συνάγεται ότι δεν είναι εξαντλητικός ούτε ο κατάλογος του άρθρου 1, παράγραφος 3, που περιλαμβάνει τους εθνικούς φόρους οι οποίοι εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας. Συναφώς, πρέπει να τονιστεί ότι ο επίμαχος φόρος δεν περιλαμβάνεται μεταξύ αυτών που απαριθμεί ο κατάλογος, ωστόσο, κατά τη Γαλλική Κυβέρνηση, ο impôt de solidarité sur la fortune, ο οποίος προφανώς δεν υφίστατο κατά τον χρόνο εκδόσεως της οδηγίας, προστέθηκε μεταγενέστερα.

36. Στο σημείο αυτό πρέπει να παρατηρηθεί ότι ο επίμαχος φόρος συνδέεται στενά με τον γαλλικό φόρο περιουσίας (impôt de solidarité sur la fortune). Πράγματι, ο επίμαχος φόρος εισήχθη με σκοπό την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής του γαλλικού φόρου περιουσίας, ο οποίος εμπίπτει καθ' εαυτόν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 77/799. Ο σκοπός του επίμαχου φόρου, κατά τη Γαλλική Κυβέρνηση, είναι να παρακινήσει τα νομικά πρόσωπα που έχουν την κυριότητα, καθώς και άλλα εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτων που βρίσκονται στη Γαλλία, αλλά τα οποία δεν έχουν τη φορολογική έδρα τους στη Γαλλία να παράσχουν πληροφορίες σχετικά με την ταυτότητα των μετόχων τους και, με τον τρόπο αυτόν, να αποτρέψουν τα φυσικά πρόσωπα από το να υποκρύπτονται όπισθεν αυτών των νομικών προσώπων προκειμένου να αποφύγουν την καταβολή του φόρου περιουσίας. Τούτο σημαίνει ότι η ύπαρξη του φόρου περιουσίας (impôt de solidarité sur la fortune) και ο σκοπός της διασφαλίσεως της ορθής και πλήρους εισπράξεώς του αποτελούν τον λόγο υπάρξεως του επίμαχου φόρου.

37. Επιπλέον, ο φόρος μπορεί πράγματι να θεωρηθεί ως κατ' αποκοπήν αντιστάθμισμα για τις απώλειες τις οποίες υφίσταται το γαλλικό κράτος σε σχέση με τα έσοδα από τον φόρο περιουσίας λόγω της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Επομένως, μολονότι πρώτιστος σκοπός του φόρου δεν είναι, σύμφωνα με τις παρατηρήσεις της Γαλλικής Κυβερνήσεως, η αύξηση των φορολογικών εσόδων του κράτους, αλλά η πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, εντούτοις το γαλλικό κράτος αντισταθμίζει δια της επιβολής του επίμαχου φόρου, ως ένα ορισμένο βαθμό, τις απώλειες από τον φόρο περιουσίας τις οποίες υφίσταται και, με τον τρόπο αυτόν, ευελπιστεί να αποτρέψει τα φυσικά πρόσωπα από το να μετέλθουν πρακτικές φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής.

38. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο επίμαχος φόρος μπορεί να θεωρηθεί ως συμπλήρωμα του γαλλικού φόρου περιουσίας και ότι, ως τέτοιος, θα ήταν παράλογο να αποκλειστεί ο πρώτος από το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 77/799 ενώ εμπίπτει ο τελευταίος.

39. Θα μπορούσε επίσης να προστεθεί ότι στον επίμαχο φόρο υπόκεινται προδήλως περιουσιακά στοιχεία, ήτοι η ακίνητη περιουσία. Από την απόφασή του επί της υποθέσεως Halliburton συνάγεται ότι το Δικαστήριο ερμηνεύει με σχετική ευρύτητα, τουλάχιστον όσον αφορά τους φόρους επί της ακίνητης περιουσίας, την έννοια του φόρου περιουσίας κατά τον καθορισμό του καθ' ύλην πεδίου εφαρμογής της οδηγίας 77/799 [11].

40. Περαιτέρω, από την αρχή της ομοιόμορφης ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου [12] συνάγεται ότι ο τρόπος με τον οποίον η εθνική νομοθεσία χαρακτηρίζει ένα συγκεκριμένο φόρο δεν μπορεί να ασκεί επιρροή σε σχέση με το αν ο φόρος αυτός πρέπει να θεωρηθεί φόρος περιουσίας κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 77/799.

41. Τέλος, από το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 77/799 συνάγεται ότι δεν ασκεί επιρροή συναφώς ούτε και ο τρόπος με τον οποίον επιβάλλονται οι φόροι. Συνεπώς, το γεγονός ότι ο επίμαχος φόρος επιβάλλεται επί νομικών προσώπων δεν έχει κατά την άποψή μου ιδιαίτερη σημασία.

42. Υπό τις περιστάσεις αυτές, η απάντηση στο δεύτερο αίτημα είναι ότι ένας φόρος όπως είναι ο επίμαχος αποτελεί φόρο περιουσίας κατά την έννοια του άρθρου 1 της οδηγίας 77/799.

VI — Το τρίτο ερώτημα

43. Με το τρίτο ερώτημά του, το Cour de cassation ερωτά κατ' ουσίαν αν οι υποχρεώσεις που υπέχουν τα κράτη μέλη από την οδηγία 77/799 σε σχέση με την αμοιβαία συνδρομή σε ζητήματα φορολογίας απαγορεύουν στα κράτη μέλη την εκπλήρωση παρεμφερών υποχρεώσεων τις οποίες υπέχουν από διμερή σύμβαση περί διοικητικής συνδρομής σε ζητήματα φορολογίας, η οποία προβλέπει την απαλλαγή συγκεκριμένης κατηγορίας φορολογουμένων όπως είναι οι λουξεμβουργιανές εταιρίες χαρτοφυλακίου.

44. Εν προκειμένω, όπως συνάγεται από την απάντηση στο δεύτερο ερώτημα, ο επίμαχος φόρος εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 77/799 η οποία καθορίζει ορισμένες εναρμονισμένες διαδικασίες διοικητικής συνεργασίας μεταξύ όλων των κρατών μελών όσον αφορά τον ορθό υπολογισμό των

11 — Βλ. απόφαση της 12ης Απριλίου 1994, C-1/93, Halliburton (Συλλογή 1994, σ. I-1137, σκέψη 22). Με την ανωτέρω απόφασή του, το Δικαστήριο έκρινε ότι η οδηγία 77/799 εφαρμόζεται επί του φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων. Ο φόρος αυτός βαρύνει τον αγοραστή κατά την κτήση ακίνητης περιουσίας. Στον φόρο αυτόν δεν υπόκειται η ακίνητη περιουσία ή τα κέρδη που αυτή αποφέρει στον ιδιοκτήτη.

12 — Βλ. συναφώς, μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 22ας Οκτωβρίου 1987, 314/85, Foto-Frost (Συλλογή 1987, σ. 4199), της 17ης Δεκεμβρίου 1970, 11/70, Internationale Handelsgesellschaft (Συλλογή τόμος 1969-1971, σ. 581), και πιο πρόσφατα της 15ης Σεπτεμβρίου 2005, C-495/03, Intermodal Transports (Συλλογή 2005, σ. I-8151).

φόρων εισοδήματος και περιουσίας. Επομένως, εφαρμόζονται οι διατάξεις της οδηγίας που αφορούν τη διοικητική συνεργασία.

45. Ταυτοχρόνως, διμερής σύμβαση μεταξύ Λουξεμβούργου και Γαλλίας προβλέπει τη διοικητική συνδρομή, πλην εξαιρεί ορισμένες κατηγορίες φορολογουμένων, ήτοι τις εταιρίες χαρτοφυλακίου του 1929, από το πεδίο εφαρμογής της και, ως εκ τούτου, από το ευεργέτημα της ρήτρας περί διοικητικής συνεργασίας.

46. Βάσει των ανωτέρω, προκειμένου να απαντηθεί το τρίτο ερώτημα απαιτείται να καθοριστεί η σχέση μεταξύ της οδηγίας 77/799, η οποία εφαρμόζεται εν προκειμένω, και των διατάξεων της διμερούς συμβάσεως μεταξύ Λουξεμβούργου και Γαλλίας η οποία προβλέπει κατ' αρχήν τη διοικητική συνεργασία, πλην εξαιρεί ορισμένες κατηγορίες φορολογουμένων, ήτοι τις εταιρίες χαρτοφυλακίου του 1929.

Α — *Κύρια επιχειρήματα των μετεχόντων στη διαδικασία*

47. Η *Επιτροπή* φρονεί ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ένα κράτος μέλος μπορεί να επικαλεστεί την οδηγία 77/799 προκειμένου να λάβει από τις αρμόδιες αρχές ενός άλλου κράτους μέλους όλες τις πληροφορίες που κρίνει ότι είναι αναγκαίες προκειμένου να καθορίσει το ακριβές ύψος του φόρου εισοδήματος τον οποίον οφείλει ο φορολογούμενος. Δεδομένου ότι η οδηγία αυτή έχει μεταφερθεί στην εσωτερική νομοθεσία όλων των κρατών μελών, υπάρχει σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών και μεταξύ Γαλλίας και Λουξεμβούργου.

48. Η αρχή της υπεροχής του κοινοτικού δικαίου απαιτεί επίσης την εφαρμογή των διατάξεων της οδηγίας 77/799 αντί των διατάξεων μιας διμερούς συμβάσεως με άλλο κράτος μέλος. Πράγματι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να αγνοήσει τις απαιτήσεις μιας οδηγίας, ή οποιουδήποτε άλλου δεσμευτικού κοινοτικού μέτρου, επικαλούμενο το γεγονός ότι οι διατάξεις συμφωνίας ή συμβάσεως που έχει συνάψει με άλλο κράτος μέλος ορίζουν άλλως.

49. Η *Elisa* φρονεί ότι οι υποχρεώσεις που υπέχουν τα κράτη μέλη από την οδηγία 77/799 τους απαγορεύουν την εκπλήρωση παρεμφερών υποχρεώσεων τις οποίες υπέχουν από διμερή σύμβαση περί διοικητικής συνδρομής σε ζητήματα φορολογίας, η οποία προβλέπει την απαλλαγή συγκεκριμένης κατηγορίας φορολογουμένων όπως είναι οι λουξεμβουργιανές εταιρίες χαρτοφυλακίου. Η οδηγία επιτρέπει την εφαρμογή της συμβάσεως μόνον καθ' ό μέτρο δεν θίγει την αποτελεσματικότητα της οδηγίας.

50. Η *Γαλλική Κυβέρνηση* υποστηρίζει ότι οι υποχρεώσεις που επιβάλλει η οδηγία 77/799 δεν απαγορεύουν σ' ένα κράτος μέλος τη σύναψη συμβάσεως για τα ίδια ζητήματα δυνάμει της οποίας εξαιρείται από το πεδίο εφαρμογής της συγκεκριμένη κατηγορία φορολογουμένων όπως είναι οι εταιρίες χαρτοφυλακίου του 1929. Προς στήριξη της ανωτέρω απόψεώς της, η Γαλλική Κυβέρνηση επικαλείται, μεταξύ άλλων, το γεγονός ότι, κατά το άρθρο 8 της οδηγίας 77/799 σε συνδυασμό με την ισχύουσα νομοθεσία του Λουξεμβούργου, το Λουξεμβούργο δικαιούται να απορρίπτει αιτήσεις από άλλες φορολογικές αρχές για την παροχή πληροφοριών οι οποίες είναι αναγκαίες για τη φορολόγηση των εταιριών χαρτοφυλακίου του 1929. Ως εκ τούτου, ούτε η οδηγία 77/799 ούτε η σύμβαση μεταξύ Γαλλίας και Λουξεμβούργου μπορούν να υποχρεώσουν τις λουξεμβουργιανές αρχές να παράσχουν σε άλλα κράτη μέλη πληροφορίες που αφορούν τις εταιρίες χαρτοφυλακίου του 1929. Συνεπώς, η Γαλλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι ορθώς αρνείται να αναγνωρίσει στις εταιρίες αυτές το ευεργέτημα της απαλλαγής από τον φόρο το οποίο εξαρτάται από την ύπαρξη συμβάσεως διοικητικής συνδρομής, δεδομένου ότι η λουξεμβουργιανή νομοθεσία στερεί από την οδηγία 77/799 την αποτελεσματικότητά της σε σχέση με τις εταιρίες χαρτοφυλακίου του 1929.

Β — *Νομική εκτίμηση*

51. Η οδηγία 77/799 αποτελεί κοινοτικό νομοθέτημα που σκοπεί να διασφαλίσει την ύπαρξη ενός ελάχιστου επιπέδου εναρμονίσεως της διοικητικής συνδρομής και συνεργασίας μεταξύ όλων των κρατών μελών. Ως τέτοιο, πρέπει να έχει πλήρη αποτελεσματικότητα και να ερμηνεύεται και να εφαρμόζεται κατά τρόπο ομοιόμορφο σε όλη την Κοινότητα [13].

52. Το άρθρο 11 της οδηγίας 77/799 ρυθμίζει ρητώς τη σχέση της οδηγίας με άλλες νομοθετικές διατάξεις οι οποίες προβλέπουν «ευρύτερες υποχρεώσεις ανταλλαγής πληροφοριών». Σκοπός του κοινοτικού νομοθέτη ήταν να διευκρινίσει, με τη διάταξη αυτή, τις έννομες συνέπειες οποιασδήποτε ρυθμίζουσας τα ίδια ζητήματα με την οδηγία διμερούς συμβάσεως την οποία έχουν συνάψει ή πρόκειται να συνάψουν τα κράτη μέλη. Τούτο είχε ιδιαίτερη σημασία, δεδομένου ότι η οδηγία προστέθηκε σε ένα πλαίσιο ήδη υφιστάμενων διμερών (και πολυμερών) συμβάσεων που ρύθμιζαν τη διοικητική συνεργασία για φορολογικά ζητήματα [14], σκοπός δε της οδηγίας δεν ήταν να περιορίσει οποιεσδήποτε υφιστάμενες υποχρεώσεις ή δυνατότητες αμοιβαίας συνδρομής,

13 — Βλ. συναφώς, μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσες στην υποσημείωση 12 αποφάσεις Foto-Frost, Internationale Handelsgesellschaft, και, πιο πρόσφατα, Intermodal Transports.

14 — Βλ. ειδικότερα την τρίτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 77/799, σύμφωνα με την οποία «η συνεργασία μεταξύ διοικήσεων, βάσει διμερών συμφωνιών, είναι επίσης ανίσχυρη να αντιμετωπίσει τις νέες μορφές φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής που αποκτούν ολοένα και περισσότερο πολυεθνικό χαρακτήρα». Η ανάγκη εκδόσεως μιας τέτοιας οδηγίας οφειλόταν στο γεγονός ότι οι διμερείς συμβάσεις περί διοικητικής συνεργασίας δεν κάλυπταν όλες τις διμερείς σχέσεις μεταξύ όλων των κρατών μελών. Επίσης, η έκταση και η σημασία των υποχρεώσεων στο πεδίο της διοικητικής συνεργασίας ενδέχεται να διαφέρει από τη μια διμερή συμφωνία στην άλλη.

αλλά αντιθέτως να δημιουργήσει τέτοιες υποχρεώσεις και δυνατότητες [15].

53. Συναφώς, η διάταξη του άρθρου 11 της οδηγίας 77/799 διασφαλίζει τη δυνατότητα των κρατών μελών να διατηρούν σε ισχύ ή να συνάπτουν, μεταξύ άλλων, διμερείς συμβάσεις για τα ίδια ζητήματα με αυτά που καλύπτει η οδηγία και, με τον τρόπο αυτόν, να διατηρούν ή να δημιουργούν μια μορφή συνεργασίας η οποία να βαίνει πέραν αυτής που προβλέπει η οδηγία. Υπό το πρίσμα της αρχής της αποτελεσματικότητας και της ενιαίας εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου, συνάγεται από το άρθρο 11 της οδηγίας ότι μια διμερής σύμβαση για φορολογικά ζητήματα μπορεί να εφαρμοστεί μόνο στον βαθμό που προβλέπει ευρύτερες υποχρεώσεις ανταλλαγής πληροφοριών από αυτές που επιβάλλει η οδηγία.

54. Συναφώς, δεν είναι λογικό να υποστηρίζεται ότι μια διάταξη, από την εφαρμογή της οποίας εξαιρείται μία κατηγορία φορολογουμένων, εν προκειμένω οι εταιρίες χαρτοφυλακίου του 1929, θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι επιβάλλει, τουλάχιστον ως προς τους φορολογουμένους που εξαιρούνται, ευρύτερες υποχρεώσεις από τις διατάξεις της οδηγίας η οποία δεν προβλέπει τέτοιες εξαιρέσεις από το πεδίο εφαρμογής της. Συνεπώς, οι διατάξεις της διμερούς συμβάσεως μεταξύ Λουξεμβούργου και Γαλλίας, η οποία προβλέπει κατ' αρχήν τη διοικητική συνδρομή, πλην εξαιρεί ορισμένες κατηγορίες φορολογουμένων, ήτοι τις εταιρίες χαρτοφυλακίου του 1929, δεν μπορούν να εφαρμοστούν στην υπό κρίση υπόθεση.

55. Η άποψη ότι η σύμβαση δεν μπορεί να εφαρμοστεί παρά μόνο στον βαθμό που δεν περιορίζει με οποιονδήποτε τρόπο την εφαρμογή της οδηγίας 77/799, περιλαμβανομένης της εφαρμογής της επί των εταιριών χαρτοφυλακίου του 1929, επιρρωννύεται από τη νομολογία του Δικαστηρίου σύμφωνα με την οποία τα κράτη μέλη δεν μπορούν να επικαλούνται μια διμερή φορολογική σύμβαση προκειμένου να αποφύγουν τις υποχρεώσεις που υπέχουν από τη Συνθήκη [16]. Επομένως, δεν είναι δυνατόν π.χ. να εξαιρείται μια ορισμένη κατηγορία φορολογουμένων από το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας μέσω της εφαρμογής διμερούς φορολογικής συμβάσεως.

56. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι στο τρίτο ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι δεν αντιβαίνει στις υποχρεώσεις που υπέχουν τα κράτη μέλη από την οδηγία 77/799 σε σχέση με την αμοιβαία συνδρομή σε ζητήματα φορολογίας η εκπλήρωση παρεμφερών υποχρεώσεων που τα κράτη μέλη υπέχουν δυνάμει διμερούς συμβάσεως περί διοικητικής συνδρομής σε ζητήματα φορολογίας, η οποία εξαιρεί μια κατηγορία φορολογουμένων, όπως είναι οι εταιρίες χαρτοφυλακίου του 1929, παρά μόνο στον βαθμό που η εφαρμογή της διμερούς συμβάσεως εμποδίζει την εφαρμογή της οδηγίας επί των φορολογουμένων αυτών.

15 — Βλ. B. Terra/ P. Wattel, *European Tax Law*, Kluwer, 2005, σ. 681.

16 — Απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2006, C-170/05, Denkavit (Συλλογή 2006, σ. I-11949, σκέψη 53).

VII — Το πρώτο ερώτημα

57. Με το πρώτο ερώτημά του, το Cour de cassation ερωτά κατ' ουσίαν αν οι διατάξεις της Συνθήκης που αφορούν την ελευθερία εγκαταστάσεως (άρθρα 43 επ. ΕΚ) και την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων (άρθρα 56 επ. ΕΚ) απαγορεύουν στα κράτη μέλη τη διατήρηση σε ισχύ φόρου επί της εμπορικής αξίας της ακίνητης περιουσίας από τον οποίο απαλλάσσονται τα νομικά πρόσωπα τα οποία έχουν τη φορολογική έδρα τους στη Γαλλία, ενώ η απαλλαγή από τον φόρο των νομικών προσώπων που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος εξαρτάται από την ύπαρξη διμερούς συμβάσεως περιλαμβάνουσας είτε ρήτρα διοικητικής συνεργασίας για την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής είτε ρήτρα απαγορεύσεως των δυσμενών διακρίσεων λόγω ιθαγενείας στον φορολογικό τομέα, δυνάμει της οποίας τα νομικά πρόσωπα τα οποία έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος πλην της Γαλλίας δεν επιτρέπεται να υπόκεινται σε φορολογία βαρύτερη από αυτήν στην οποία υπόκεινται τα νομικά πρόσωπα που έχουν την έδρα τους στη Γαλλία.

Α — *Κύρια επιχειρήματα των μετεχόντων στη διαδικασία*

58. Κατά τη *Γαλλική, Ελληνική, Ιταλική Κυβέρνηση* καθώς και κατά την *Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου,* τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι η ύπαρξη νομοθεσίας όπως είναι η επίμαχη γαλλική νομοθεσία δεν αντιβαίνει σε αυτά.

59. Η *Επιτροπή* και η *Elisa* υποστηρίζουν την αντίθετη άποψη. Ειδικότερα, η *Επιτροπή* φρονεί ότι μόνον οι διατάξεις περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων (άρθρα 56 επ. ΕΚ) είναι κρίσιμες εν προκειμένω. Υποστηρίζει ότι η ύπαρξη εθνικών νομοθετικών διατάξεων, όπως είναι τα άρθρα 990 D και 990 E του CGI αντιβαίνει στο άρθρο 56 ΕΚ. Η *Elisa* φρονεί ότι η ύπαρξη εθνικών νομοθετικών διατάξεων, όπως είναι τα άρθρα 990 D και 990 E του CGI, αντιβαίνει τόσο στο άρθρο 43 ΕΚ όσο και στο άρθρο 56 ΕΚ.

Β — *Ποια/ποιες είναι η/οι προσβαλλόμενη/ες ελευθερία/ελευθερίες;*

60. Ευθύς εξ αρχής πρέπει να τονιστεί ότι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, πλην όμως αυτά πρέπει να την ασκούν τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο [17] στο οποίο περιλαμβάνονται και οι διατάξεις που κατοχυρώνουν την αρχή της ελευθερίας εγκαταστάσεως και της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.

61. Στην υπό κρίση υπόθεση, τα ερωτήματα του εθνικού δικαστηρίου αφορούν τόσο την

17 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 11ης Αυγούστου 1995, C-80/94, Wielockx (Συλλογή 1995, σ. I-2493, σκέψη 16), της 10ης Μαρτίου 2005, C-39/04, Laboratoires Fournier (Συλλογή 2005, σ. I-2057, σκέψη 14), της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C-513/03, van Hilten-van der Heijden (Συλλογή 2006, σ. I-1957, σκέψη 36), και της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, C-386/04, Centro di Musicologia Stauffer (Συλλογή 2006, σ. I-8203, σκέψη 15).

ελευθερία εγκαταστάσεως (άρθρο 43 ΕΚ) όσο και την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων (άρθρο 56 επ. ΕΚ). Με τις γραπτές παρατηρήσεις της, η *Επιτροπή* αμφισβήτησε την ορθότητα της προσεγγίσεως αυτής και έθεσε το ζήτημα αν η αρχή της ελευθερίας εγκαταστάσεως έχει πράγματι κάποια σχέση με την παρούσα διαφορά. Φαίνεται ότι και η Ιταλική Κυβέρνηση συμμερίζεται την άποψη αυτή. Κατά συνέπεια, πρέπει να εξεταστεί αν, βάσει των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως, η Elisa μπορεί να επικαλεστεί τους κανόνες που αφορούν το δικαίωμα εγκαταστάσεως και/ή τους κανόνες που διέπουν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.

62. Η ελευθερία εγκαταστάσεως, την οποία αναγνωρίζει το άρθρο 43 ΕΚ στους κοινοτικούς υπηκόους και η οποία συνεπάγεται γι' αυτούς την ανάληψη και άσκηση μη μισθωτών δραστηριοτήτων, καθώς και τη σύσταση και διαχείριση επιχειρήσεων, υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με εκείνες που καθορίζει η νομοθεσία του κράτους μέλους εγκαταστάσεως για τους δικούς του υπηκόους, περιλαμβάνει, σύμφωνα με το άρθρο 48 ΕΚ, για τις εταιρίες που έχουν συσταθεί κατά τη νομοθεσία ενός κράτους μέλους και οι οποίες έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Κοινότητας, το δικαίωμα να ασκούν τη δραστηριότητά τους στο οικείο κράτος μέλος μέσω θυγατρικής εταιρίας, υποκαταστήματος ή πρακτορείου [18].

63. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η έννοια της εγκαταστάσεως κατά τη Συνθήκη είναι πολύ ευρεία και εμπεριέχει τη δυνατότητα του κοινοτικού υπηκόου να συμμετέχει, με σταθερό και συνεχή τρόπο, στην οικονομική ζωή άλλου κράτους μέλους εκτός του κράτους προελεύσεώς του και να αποκομίζει συναφώς οφέλη, διευκολύνοντας κατ' αυτόν τον τρόπο την οικονομική και κοινωνική αλληλοδιείσδυση στο εσωτερικό της Κοινότητας όσον αφορά τον τομέα των μη μισθωτών δραστηριοτήτων [19]. Ωστόσο, για να μπορούν να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις περί του δικαιώματος εγκαταστάσεως, είναι κατ' αρχήν απαραίτητο να εξασφαλίζεται η σταθερή παρουσία εντός του κράτους μέλους υποδοχής και, σε περίπτωση αποκτήσεως ή κατοχής ακίνητων περιουσιακών στοιχείων, η ενεργός διαχείριση των ακινήτων αυτών [20].

64. Φαίνεται ότι η Elisa, ως εταιρία χαρτοφυλακίου, δεν έχει κάποια άλλη εμπορική δραστηριότητα πέραν της κτήσεως δικαιωμάτων κυριότητας επί ακινήτων που βρίσκονται στη Γαλλία, ωστόσο από τα πραγματικά περιστατικά που παραθέτει το αιτούν δικαστήριο και από τα στοιχεία που προσκόμισαν ενώπιον του Δικαστηρίου οι μετέχοντες στη διαδικασία δεν μπορούν να συναχθούν ασφαλή συμπεράσματα ως προς το σημείο αυτό.

65. Εν πάση περιπτώσει, πρέπει να παρατηρηθεί ότι το Δικαστήριο παγίως εξετάζει τις ρυθμίσεις περί κτήσεως και/ή εκμεταλλεύ-

18 — Βλ. αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-307/97, Saint-Gobain (Συλλογή 1999, σ. I-6161, σκέψη 34), της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-446/03, Marks & Spencer (Συλλογή 2005, σ. I-10837, σκέψη 30), και Centro di Musicologia Stauffer, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 17, σκέψη 17.

19 — Βλ. απόφαση Centro di Musicologia Stauffer (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 17, σκέψη 18) και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

20 — Βλ. απόφαση Centro di Musicologia Stauffer (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 17, σκέψη 19).

σεως ακίνητης περιουσίας στο πλαίσιο των διατάξεων περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, ακόμη και στην περίπτωση που το αιτούν δικαστήριο, όπως π.χ. στις υποθέσεις Konle, [21] Centro di Musicologia Stauffer, [22] και Festersen [23] κάνει μνεία και των διατάξεων περί ελευθερίας εγκαταστάσεως [24].

66. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η άσκηση του δικαιώματος κτήσεως, εκμεταλλεύσεως και εκποιήσεως ακινήτων κειμένων στο έδαφος άλλου κράτους μέλους αποτελεί αναγκαίο συμπλήρωμα της ελευθερίας εγκαταστάσεως [25].

67. Όπως προκύπτει από την ονοματολογία των κινήσεων κεφαλαίων του παραρτήματος Ι της οδηγίας 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988, για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης (άρθρο το οποίο κατήργησε η Συνθήκη του Άμστερνταμ) [26], οι κινήσεις κεφαλαίων περιλαμβάνουν τις επενδύσεις από μη μόνιμους κατοίκους σε ακίνητα στο έδαφος κράτους μέλος. Η ονοματολογία αυτή εξακολουθεί να έχει την ίδια ενδεικτική αξία όσον αφορά τον ορισμό της έννοιας των κινήσεων κεφαλαίων [27].

68. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων καλύπτει τόσο την κυριότητα όσο και τη διαχείριση ακίνητης περιουσίας. Δεν αμφισβητείται ότι η Elisa, της οποίας η έδρα είναι στο Λουξεμβούργο, έχει στην κυριότητά της ακίνητα στη Γαλλία. Συνεπώς, τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά εμπίπτουν στο ρυθμιστικό πεδίο των διατάξεων της Συνθήκης, οι οποίες διέπουν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων και η Elisa μπορεί σε κάθε περίπτωση να επικαλεστεί τις διατάξεις αυτές για τους σκοπούς της παρούσας διαδικασίας.

69. Περαιτέρω, ο πραγματικός σκοπός της εν λόγω διατάξεως, όπως θα εξηγήσω κατωτέρω, είναι η πρόληψη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής από τα φυσικά πρόσωπα που κατοικούν για φορολογικούς σκοπούς στη Γαλλία, όπου θα έπρεπε κανονικά να καταβάλουν τον φόρο περιουσίας σε σχέση με τα ακίνητά τους στη Γαλλία αν είχαν την κυριότητα των ακινήτων αυτών στο όνομά τους ως φυσικά πρόσωπα. Επομένως, σκοπός του επίμαχου φόρου είναι ειδικότερα οι διασυνοριακές επενδύσεις σε ακίνητα οι οποίες δεν προϋποθέτουν κατ' ανάγκη την ύπαρξη εγκαταστάσεως στο γαλλικό έδαφος. Συνεπώς, η επίμαχη εθνική

21 — Απόφαση της 1ης Ιουνίου 1999, C-302/97 (Συλλογή 1999, σ. I-3099, σκέψεις 39 επ.).

22 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 17, σκέψεις 16 επ.

23 — Απόφαση της 25ης Ιανουαρίου 2007, C-370/05 (Συλλογή 2007, σ. I-1129, σκέψεις 20 επ.).

24 — Εξαίρεση στην προσέγγιση αυτή αποτελεί η προγενέστερη απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 1984, 182/83, Fearon (Συλλογή 1984, σ. 3677) στην οποία, ωστόσο, τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως αφορούσαν σαφώς την ελευθερία εγκαταστάσεως.

25 — Βλ. αποφάσεις Konle (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 21, σκέψη 22), και της 5ης Μαρτίου 2002, C-515/99, C-519/99 έως C-524/99 και C-526/99 έως C-540/99, Reisch κ.λπ. (Συλλογή 2000, σ. I-2157, σκέψεις 29 και 30).

26 — ΕΕ 1988, L 178, σ. 5.

27 — Βλ., πιο πρόσφατα, αποφάσεις Centro di Musicologia Stauffer (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 17, σκέψη 22 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία), και Festersen (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 23, σκέψη 23).

νομοθεσία ενδέχεται να πλήττει τον διασυνοριακό χαρακτήρα της επενδύσεως. Οι οποιοιδήποτε περιορισμοί στην ελευθερία εγκαταστάσεως αποτελούν απλώς αναπόφευκτη συνέπεια του περιορισμού που επιβάλλεται επί της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων [28].

70. Ως εκ τούτου, φρονώ ότι η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων πρέπει να αποτελέσει το βασικό κριτήριο εκτιμήσεως της υπό κρίση υποθέσεως.

71. Σε κάθε περίπτωση, αν το αιτούν δικαστήριο, συνεκτιμώντας τα πραγματικά περιστατικά της κρινόμενης ενώπιόν του υποθέσεως, καταλήξει στο συμπέρασμα ότι είναι εφαρμοστέες και οι διατάξεις περί ελευθερίας εγκαταστάσεως, θα πρέπει να λάβει υπόψη του ότι οι εκτιμήσεις που παρατίθενται κατωτέρω, ιδίως αυτές που αφορούν την εξέταση της αρχής της αναλογικότητας, ισχύουν και σε σχέση με την ελευθερία εγκαταστάσεως [29].

Γ — *Η αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων*

72. Πριν από τον έλεγχο της συμβατότητας των επίμαχων εθνικών διατάξεων με την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, θα ήταν χρήσιμο να υπομνήσω τα χαρακτηριστικά αυτής της θεμελιώδους ελευθερίας η οποία ενδεχομένως είναι η λιγότερο γνωστή από τις θεμελιώδεις ελευθερίες που κατοχυρώνει η Συνθήκη ΕΚ.

73. Κατ' αρχάς, πρέπει τώρα να τονιστεί ότι η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων διαφέρει από τις λοιπές θεμελιώδεις ελευθερίες ως προς τη διατύπωσή της γεγονός που θέτει το ζήτημα αν από τη διατύπωση αυτή συνάγονται κάποιες πρακτικές συνέπειες.

74. Ενώ το άρθρο 56 ΕΚ περιέχει μια γενική απαγόρευση των περιορισμών στην κυκλοφορία των κεφαλαίων, το άρθρο 58, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, ΕΚ διευκρινίζει ότι η απαγόρευση αυτή δεν θίγει το δικαίωμα των κρατών μελών να εφαρμόζουν τις οικείες διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας, οι οποίες προβλέπουν διαφορετική μεταχείριση των φορολογουμένων ανάλογα με τον τόπο της κατοικίας τους ή τον τόπο όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους. Εντούτοις, και το δικαίωμα αυτό περιορίζεται από το άρθρο 58, παράγραφος 3, ΕΚ, το οποίο διευκρινίζει ότι η διαφορετική μεταχείριση των φορολογουμένων από τα κράτη μέλη όσον αφορά την κατοικία τους ή τον τόπο όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους δεν μπορεί να αποτελεί ούτε μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ούτε συγκεκαλυμμένο περιορισμό της ελεύθερης κινήσεως των κεφαλαίων [30].

28 — Βλ., κατ' αναλογίαν, αποφάσεις της 3ης Οκτωβρίου 2006, C-452/04, Fidium Finanz, (Συλλογή 2006, σ. I-9521, σκέψη 49), και της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (Συλλογή 2006, σ. I-7995, σκέψη 33).

29 — Βλ. προτάσεις της γενικής εισαγγελέα Stix-Hackl επί της υποθέσεως επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση Festersen, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 23, σημείο 30.

30 — Σε σχέση με την άμεση φορολογία, οι αρχές αυτές επαναλήφθηκαν, μεταξύ άλλων, σαποφάσεις της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, Manninen (Συλλογή 2004, σ. I-7477, σκέψη 28), και Centro di Musicologia Stauffer (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 17, σκέψη 31).

75. Το Δικαστήριο εξέτασε το πρώτον με την απόφασή του επί της υποθέσεως Manninen [31] την εξουσία των κρατών μελών να νομοθετούν στον τομέα της άμεσης φορολογίας υπό το πρίσμα της αρχής της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων που κατοχυρώνουν τα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ. Μια από τις βασικότερες αρχές που διατύπωσε το Δικαστήριο με την ανωτέρω απόφασή του είναι ότι για να μπορεί μια εθνική φορολογική ρύθμιση, η οποία προβλέπει διαφορετική μεταχείριση των φορολογουμένων ανάλογα με τον τόπο της κατοικίας τους ή τον τόπο όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους, να θεωρηθεί ότι συμβιβάζεται με τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, πρέπει η διαφορετική μεταχείριση να αφορά καταστάσεις που δεν είναι εξ αντικειμένου συγκρίσιμες ή να δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, όπως είναι η ανάγκη διαφυλάξεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος ή η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων [32].

76. Επιπλέον, προκειμένου να είναι δικαιολογημένη, η διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των νομικών προσώπων που έχουν την έδρα τους στη Γαλλία, και των νομικών προσώπων που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος δεν πρέπει να βαίνει πέραν του μέτρου που απαιτείται για την επίτευξη του σκοπού τον οποίο επιδιώκει η εν λόγω νομοθεσία [33].

77. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η έννοια του «περιορισμού» στον τομέα της κινήσεως κεφαλαίων αντιστοιχεί στην έννοια του «περιορισμού» που το Δικαστήριο έχει αναπτύξει στον τομέα των άλλων θεμελιωδών ελευθεριών. Ως εκ τούτου, κάθε μέτρο, το οποίο δυσχεραίνει ή καθιστά λιγότερο ελκυστική την πέραν των συνόρων μεταφορά κεφαλαίων και, επομένως, είναι πρόσφορο να αποτρέψει τον επενδυτή από μια τέτοια μεταφορά, συνιστά περιορισμό της κινήσεως κεφαλαίων [34].

78. Περαιτέρω, μολονότι είναι αληθές ότι το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ δεν απαγορεύει ρητώς τις δυσμενείς διακρίσεις και ότι, ενδεχομένως, μια τέτοια απαγόρευση συνάγεται εμμέσως από το άρθρο 58, παράγραφος 3, ΕΚ [35], η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων συνεπάγεται επίσης την απαγόρευση των δυσμενών διακρίσεων όπως όλες οι λοιπές θεμελιώδεις ελευθερίες. Τούτο έχει ως συνέπεια την απαγόρευση της διαφορετικής μεταχειρίσεως των παραγόντων των χρηματοοικονομικών αγορών λόγω της ιθαγενείας τους, του τόπου κατοικίας τους ή του τόπου όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους, εφόσον αυτή η διαφορετική μεταχείριση δεν μπορεί να δικαιολογηθεί αντικειμενικά.

Δ — *Ο νομικός χαρακτηρισμός του επίμαχου φόρου*

79. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, προκειμένου να απαντηθεί το πρώτο ερώτημα,

31 — Με την απόφασή του της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/98, Verkooijen (Συλλογή 2000, σ. I-4071, σκέψεις 43 έως 45), το Δικαστήριο είχε παράσχει ορισμένα στοιχεία σε σχέση με την έννοια των διατάξεων αυτών, πλην όμως τα στοιχεία αυτά αφορούσαν την αμέσως προϊσχύσασα ρύθμιση (άρθρο 67 της Συνθήκης ΕΚ).

32 — Βλ., στο ίδιο πνεύμα, αποφάσεις Verkooijen (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 31, σκέψη 43), Manninen (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 30, σκέψη 29), και Centro di Musicologia Stauffer (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 17, σκέψη 32).

33 — Βλ., στο ίδιο πνεύμα, αποφάσεις Verkooijen (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 31, σκέψη 43), Manninen (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 30, σκέψη 29), και Centro di Musicologia Stauffer (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 17, σκέψη 32).

34 — Βλ., στο ίδιο πνεύμα, προτάσεις της 14ης Ιουλίου 2005 της γενικής εισαγγελέα Kokott επί της υποθέσεως C-265/04, Bouanich (απόφαση της 19ης Ιανουαρίου 2006, Συλλογή 2006, σ. I-923, σημείο 30).

35 — Βλ., στο ίδιο πνεύμα, προτάσεις της γενικής εισαγγελέα Kokott επί της υποθέσεως Bouanich (προπαρατεθείσες στην υποσημείωση 34, σημείο 31).

πρέπει κατ' αρχάς να διαπιστωθεί αν ο επίμαχος γαλλικός φορολογικός μηχανισμός περιορίζει την κίνηση των κεφαλαίων.

80. Δυνάμει της επίμαχης νομοθεσίας, στοιχειοθετείται υποχρέωση καταβολής του φόρου στην περίπτωση υπάρξεως δικαιωμάτων κυριότητας ή ορισμένων άλλων εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτων κειμένων στη Γαλλία κατά την 1η Ιανουαρίου.

81. Τα νομικά πρόσωπα που έχουν την πραγματική έδρα της διοικήσεώς τους στη Γαλλία (στο εξής και έως: νομικά πρόσωπα εδρεύοντα στην ημεδαπή) απαλλάσσονται του επίμαχου φόρου. Νομικά πρόσωπα που δεν έχουν την πραγματική έδρα της διοικήσεώς τους στη Γαλλία (στο εξής και έως: νομικά πρόσωπα μη εδρεύοντα στην ημεδαπή) εξομοιώνονται με νομικά πρόσωπα εδρεύοντα στην ημεδαπή αν, δυνάμει διεθνούς συμβάσεως, δεν μπορούν να υπαχθούν σε βαρύτερη φορολογία. Από τη διάταξη περί παραπομπής συνάγεται ότι η προϋπόθεση αυτή αφορά την περίπτωση κατά την οποία η Γαλλία έχει συνάψει σύμβαση περιλαμβάνουσα ρήτρα περί απαγορεύσεως των δυσμενών διακρίσεων στον φορολογικό τομέα με τη χώρα στην οποία το μη εδρεύον στην ημεδαπή νομικό πρόσωπο έχει την πραγματική έδρα της διοικήσεώς του. Τα εδρεύοντα στην ημεδαπή και τα εξομοιούμενα προς αυτά μη εδρεύοντα στην ημεδαπή νομικά πρόσωπα απαλλάσσονται του φόρου υπό την προϋπόθεση ότι συμμορφώνονται με την υποχρέωση να υποβάλουν δηλώσεις στη φορολογική αρχή. Ειδικότερα, πρέπει να δηλώνουν κατ' έτος στη φορολογική αρχή, κατόπιν αιτήματός της, την τοποθεσία και την κατάσταση των ακινήτων που έχουν στην κυριότητά τους κατά την 1η Ιανουαρίου, την ταυτότητα και διεύθυνση των μετόχων, εταίρων ή άλλων μελών, τον αριθμό των μετοχών, μεριδίων ή άλλων δικαιωμάτων που κατέχει καθένας από αυτούς, καθώς και τη φορολογική κατοικία τους.

82. Περαιτέρω, τα μη εδρεύοντα στην ημεδαπή νομικά πρόσωπα μπορούν να απαλλαγούν του φόρου αν η χώρα ή η περιοχή στην οποία έχουν την έδρα τους έχει συνάψει με τη Γαλλία σύμβαση διοικητικής συνδρομής για την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Αυτά τα νομικά πρόσωπα πρέπει να δηλώνουν κατ' έτος, το αργότερο μέχρι τις 15 Μαΐου, την τοποθεσία, την κατάσταση και την αξία των ακινήτων που διαθέτουν κατά την 1η Ιανουαρίου, την ταυτότητα και τη διεύθυνση των μελών τους κατά την ίδια ημερομηνία και τον αριθμό των μετοχών που κατέχει καθένας απ' αυτούς.

83. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, ενώ τα νομικά πρόσωπα που εδρεύουν στην ημεδαπή απαλλάσσονται κατ' αρχήν του φόρου, τα νομικά πρόσωπα που δεν εδρεύουν στην ημεδαπή πρέπει να έχουν την έδρα της πραγματικής διοικήσεώς τους σε χώρα με την οποία η Γαλλία έχει συνάψει είτε σύμβαση περιλαμβάνουσα ρήτρα περί απαγορεύσεως των δυσμενών διακρίσεων στον φορολογικό τομέα είτε σύμβαση διοικητικής συνδρομής για την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Τούτο συνιστά διαφορετική μεταχείριση των υποκειμένων στον επίμαχο φόρο νομικών προσώπων ανάλογα με τον τόπο στον οποίο βρίσκεται η πραγματική έδρα της διοικήσεώς τους.

84. Ταυτοχρόνως, ενδέχεται ο επίμαχος φορολογικός μηχανισμός να έχει ως συνέπεια να καθίσταται λιγότερο ελκυστική για τα μη εδρεύοντα στην ημεδαπή νομικά πρόσωπα η επένδυση σε ακίνητα στη Γαλλία. Στην περίπτωση κατά την οποία ένα νομικό πρόσωπο που δεν εδρεύει στην ημεδαπή έχει την πραγματική έδρα της διοικήσεώς του σε κράτος μέλος το οποίο δεν έχει συνάψει με τη Γαλλία σύμβαση περιλαμβάνουσα ρήτρα περί απαγορεύσεως των δυσμενών διακρίσεων στον φορολογικό τομέα ή σύμβαση περί διοικητικής συνδρομής για την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, η ακίνητη περιουσία που κατέχει άμεσα ή έμμεσα αυτό το μη εδρεύον στην ημεδαπή νομικό πρόσωπο μπορεί να υπαχθεί στον επίμαχο φόρο. Τούτο ισχύει επίσης για νομικά πρόσωπα τα οποία εξαιρούνται από το ευεργέτημα των ρητρών αυτών, όπως είναι οι εταιρίες χαρτοφυλακίου του 1929, οι οποίες εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής της συμβάσεως που έχει συναφθεί μεταξύ Γαλλίας και Λουξεμβούργου.

85. Επομένως, ο επίμαχος φόρος συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, τον οποίον απαγορεύει κατ' αρχήν το άρθρο 56 ΕΚ.

Ε — *Είναι αντικειμενικά συγκρίσιμη η κατάσταση των μόνιμων και των μη μόνιμων κατοίκων;*

86. Όπως προελέχθη, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, εθνική φορολογική νομοθεσία, όπως είναι η υπό κρίση στο πλαίσιο της κύριας δίκης, μπορεί να θεωρηθεί σύμφωνη με τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, αν η διαφορετική μεταχείριση αφορά καταστάσεις οι οποίες δεν είναι αντικειμενικά συγκρίσιμες.

87. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η κατάσταση των μόνιμων και των μη μόνιμων κατοίκων πρέπει να θεωρείται διαφορετική αν, στην περίπτωση ορισμένων χωρών, δεν υπάρχει τρόπος να ληφθούν οι κατάλληλες πληροφορίες σε σχέση με τους εταίρους ορισμένων νομικών προσώπων τα οποία διαθέτουν ακίνητη περιουσία. Κατά την Επιτροπή, μια τέτοια διαφοροποίηση δεν υφίσταται όσον αφορά τα κράτη μέλη της ΕΕ, διότι τα μέτρα που σκοπούν στην ενίσχυση της συνεργασίας, όπως είναι η οδηγία 77/799, διασφαλίζουν ένα ελάχιστο επίπεδο ανταλλαγής πληροφοριών.

88. Εντούτοις, το Δικαστήριο εκτιμά την αντικειμενική κατάσταση των φορολογουμένων βάσει της φορολογικής ρυθμίσεως [36] και όχι βάσει των σκοπών που ενδέχεται να επιδιώκει η ρύθμιση αυτή μέσω των φορολογικών απαλλαγών που προβλέπει.

89. Εν προκειμένω, όσον αφορά τις προϋποθέσεις που στοιχειοθετούν την υποχρέωση καταβολής φόρου, ήτοι την άμεση ή έμμεση κυριότητα ή τα εμπράγματα δικαιώ-

36 — Βλ., στο ίδιο πνεύμα, την απόφαση Manninen (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 30, σκέψη 36).

ματα επί ακινήτων κειμένων στη Γαλλία από νομικά πρόσωπα κατά την 1η Ιανουαρίου, τα νομικά πρόσωπα που έχουν την πραγματική έδρα της διοικήσεώς τους στη Γαλλία και τα νομικά πρόσωπα που έχουν την πραγματική έδρα της διοικήσεώς τους εκτός Γαλλίας βρίσκονται στην ίδια μοίρα όσον αφορά τη φορολογία της ακίνητης περιουσίας τους.

90. Οι ρυθμίσεις αυτές δεν μπορούν να προβλέψουν τη διαφορετική μεταχείριση των προσώπων αυτών δια της χορηγήσεως ενός ευεργετήματος σε σχέση με τον ίδιο φόρο, όπως είναι η απαλλαγή από τον φόρο, χωρίς να εισάγουν δυσμενείς διακρίσεις. Ο Γάλλος νομοθέτης, προβλέποντας την αυτή μεταχείριση των δύο ειδών νομικών προσώπων σε σχέση με τη φορολόγηση της ακίνητης περιουσίας τους, αναγνώρισε στην πράξη ότι δεν υφίσταται αντικειμενική διαφορά μεταξύ της καταστάσεώς τους σε σχέση με τους λεπτομερείς κανόνες και τις προϋποθέσεις που διέπουν τη φορολόγησή τους η οποία θα δικαιολογούσε τη διαφορετική μεταχείρισή τους [37].

91. Κατά συνέπεια, υπό περιστάσεις όπως είναι αυτές που αποτελούν αντικείμενο της κύριας δίκης, η εφαρμογή της επίμαχης εθνικής νομοθεσίας έχει ως συνέπεια τη διαφορετική μεταχείριση νομικών προσώπων που βρίσκονται σε αντικειμενικά παρεμφερείς καταστάσεις.

92. Παρέπεται ότι ένα τέτοιο φορολογικό μέτρο δεν μπορεί κατ' αρχήν να αποτελεί άνιση μεταχείριση επιτρεπόμενη από το άρθρο 58, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΕΚ, εκτός και αν μπορεί να δικαιολογηθεί από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος [38].

ΣΤ — *Δικαιολογία στηριζόμενη σε επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος*

93. Η Γαλλική Κυβέρνηση επικαλείται την ύπαρξη λόγων που αφορούν την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων και την πρόληψη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής προκειμένου να δικαιολογήσει τον επίμαχο φόρο.

94. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η πρόληψη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής [39] και η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων [40] συγκαταλέγονται μεταξύ των επιτακτικών λόγων γενικού

37 — Βλ., στο ίδιο πνεύμα, απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 1986, 270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1986, σ. 273, σκέψη 20). Βλ., επίσης, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Lenz επί της υποθέσεως C-250/95, Futura Participations και Singer (απόφαση της 15ης Μαΐου 1977, Συλλογή 1997, σ. I-2471, σημεία 38 και 39).

38 — Βλ., στο ίδιο πνεύμα, αποφάσεις Verkooijen (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 31, σκέψη 46), Manninen (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 30, σκέψη 29), Bouanich (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 34, σκέψη 38), και Centro di Musicologia Stauffer (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 17, σκέψη 32).

39 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 1998, C-264/96, ICI (Συλλογή 1998, σ. I-4695, σκέψη 26), της 8ης Μαρτίου 2001, C-397/98 και C-410/98, Metallgesellschaft κ.λπ. (Συλλογή 2001, σ. I-1727, σκέψη 57), της 21ης Νοεμβρίου 2002, C-436/00, X και Y (Συλλογή 2002, σ. I-10829, σκέψη 61), της 12ης Δεκεμβρίου 2002, C-324/00, Lankhorst-Hohorst (Συλλογή 2002, σ. I-11779, σκέψη 37), και Marks & Spencer (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 18, σκέψη 57).

40 — Βλ., ειδικότερα, απόφαση Futura Participations και Singer (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 37, σκέψη 31).

συμφέροντος που μπορούν να δικαιολογήσουν τον περιορισμό στην άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών [41].

95. Βάσει του σκοπού που επιδιώκει η επίμαχη εθνική ρύθμιση, αυτοί οι δικαιολογητικοί λόγοι συμπίπτουν ως έναν βαθμό, διότι η επίμαχη διάταξη επιδιώκει να διασφαλίσει τη συλλογή των πληροφοριών που είναι αναγκαίες για την επιβολή του φόρου περιουσίας και, ως εκ τούτου, να αποτρέψει τη φοροδιαφυγή και τη φοροαποφυγή σε σχέση με τον φόρο αυτόν.

96. Πρέπει να τονιστεί ευθύς εξαρχής ότι, μολονότι το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως κρίνει ότι η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων συνιστά επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος ικανό να δικαιολογήσει τον περιορισμό της ασκήσεως των θεμελιωδών ελευθεριών που διασφαλίζει η Συνθήκη [42], υπήρξε σχετικά απρόθυμο να δεχτεί αυτήν τη δικαιολογία στην πράξη, δεδομένου ότι η δικαιολογία αυτή προβλήθηκε επιτυχώς από κράτος μέλος μόνο σε μια περίπτωση η οποία αφορούσε την άμεση φορολογία, ήτοι στο πλαίσιο της υποθέσεως Futura Participations και Singer [43]. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου συνάγεται ότι τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν μόνο μέτρα, τα οποία τους παρέχουν τη δυνατότητα να ελέγχουν με σαφήνεια και ακρίβεια τους φορολογουμένους που υπόκεινται σε έναν δεδομένο φόρο καθώς και το ποσό που υποχρεούνται να καταβάλουν [44].

97. Η ίδια επιφυλακτική στάση παρατηρείται και σε σχέση με δικαιολογητικούς λόγους που στηρίζονται στην πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Μολονότι αναγνωρίζει ότι η πάταξη της φοροδιαφυγής αποτελεί επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος ο οποίος μπορεί να δικαιολογήσει την επιβολή περιορισμών στην άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών, [45] στην πράξη το Δικαστήριο έχει περιορίσει εντός σχετικά στενών ορίων τη δυνατότητα επικλήσεως της πατάξεως της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής ως δικαιολογητικού λόγου [46].

98. Πράγματι, σύμφωνα με τη διατύπωση που χρησιμοποιείται συχνά στη νομολογία, ο περιορισμός της ελευθερίας που κατοχυρώνει η Συνθήκη μπορεί να δικαιολογηθεί μόνο για την πάταξη της φοροδιαφυγής, εφόσον η επίμαχη νομοθεσία έχει ως ειδικό σκοπό τον αποκλεισμό της δυνατότητας παροχής ενός φορολογικού πλεονεκτήματος σε καθαρά επίπλαστες καταστάσεις μέσω των οποίων επιδιώκεται η μη υπαγωγή στην εθνική νομοθεσία [47].

41 — Βλ., για παράδειγμα, αποφάσεις της 4ης Μαΐου 2004, C-334/02, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2004, σ. I-2229, σκέψη 27). Βλ., επίσης, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Léger επί της υποθέσεως Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (προπαρατεθείσες στην υποσημείωση 28, σημείο 85).

42 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 41, σκέψη 27).

43 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 37, σκέψη 31.

44 — Βλ., στο ίδιο πνεύμα, αποφάσεις της 8ης Ιουλίου 1999, C-254/97, Baxter (Συλλογή 1999, σ. I-4809, σκέψη 18), και Laboratoires Fournier (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 17, σκέψη 24).

45 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις ICI (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 39, σκέψη 26), Metallgesellschaft κ.λπ. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 39, σκέψη 57), X και Y (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 39, σκέψη 61), Lankhorst-Hohorst, (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 39, σκέψη 37), και Marks & Spencer (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 18, σκέψη 57).

46 — Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Léger επί της υποθέσεως Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (προπαρατεθείσες στην υποσημείωση 28, σημείο 87).

47 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις ICI (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 39, σκέψη 26), X και Y (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 39, σκέψη 61), Lankhorst-Hohorst (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 39, σκέψη 37), της 11ης Μαρτίου 2004, C-9/02, De Lasteyrie du Saillant (Συλλογή 2004, σ. I-2409, σκέψη 50), και Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 28, σκέψη 51).

99. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, προκειμένου να μη συντρέχει παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, το πραγματικό πεδίο εφαρμογής ενός μέτρου, το οποίο σκοπεί στην πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, πρέπει να περιορίζεται, στο μέτρο του δυνατού, μόνο στις περιπτώσεις που παρουσιάζουν πραγματικό κίνδυνο φοροδιαφυγής λόγω της προσφυγής σε καθαρά επίπλαστες καταστάσεις [48] και πρέπει να προορίζεται, σε σχέση με το σύνολο των προϋποθέσεων εφαρμογής του και των σχετικών εξαιρέσεων, να έχει εφαρμογή μόνο σε αυστηρά συγκεκριμένες καταστάσεις, οι οποίες αντιστοιχούν στις περιπτώσεις στις οποίες εμφανίζεται με μεγάλη πιθανότητα κίνδυνος φοροαποφυγής [49].

100. Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, «καθαρά επίπλαστες καταστάσεις» είναι αυτές οι οποίες δεν απηχούν την οικονομική πραγματικότητα [50]. Στην περίπτωση της ελευθερίας εγκαταστάσεως, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η οικονομική πραγματικότητα προϋποθέτει πραγματική εγκατάσταση της ενδιαφερόμενης επιχειρήσεως στο κράτος υποδοχής και την άσκηση πραγματικής οικονομικής δραστηριότητας σε αυτό [51].

101. Από την εφαρμογή των κριτηρίων αυτών επί της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων συνάγεται ότι ένα περιοριστικό μέτρο δεν πρέπει να βαίνει πέραν της αποτελεσματικής φορολογήσεως της ακίνητης περιουσίας αυτών των νομικών προσώπων τα οποία τύποις είναι εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος, ωστόσο η εγκατάστασή τους σε αυτό δεν απηχεί κάποια οικονομική πραγματικότητα.

102. Ως προς το βάρος αποδείξεως, από τη νομολογία του Δικαστηρίου συνάγεται ότι εναπόκειται στη φορολογική διοίκηση του οικείου κράτους μέλους να αποδεικνύει, κατά περίπτωση, ότι υφίσταται κίνδυνος φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής [52]. Από το γεγονός ότι ένας φορολογούμενος χρησιμοποιεί τις θεμελιώδεις ελευθερίες του προκειμένου να διαμένει σε άλλο κράτος μέλος δεν μπορεί να συναχθεί ότι ο φορολογούμενος αυτός επιδιώκει ένα παράνομο σκοπό [53]. Ένα γενικό τεκμήριο φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής δεν μπορεί να δικαιολογήσει φορολογικά μέτρα τα οποία διακυβεύουν τους σκοπούς της Συνθήκης [54]. Το Δικαστήριο ήχθη μέχρι του σημείου να κρίνει ότι η θέσπιση κανόνα γενικής ισχύος που αποκλείει αυτόματα ορισμένες κατηγορίες πράξεων από την παροχή φορολογικού πλεονεκτήματος, ανεξαρτήτως του αν υπάρχει πράγματι φοροδιαφυγή ή φοροαποφυγή, θα αντέβαινε στην αρχή της αναλογικότητας [55].

103. Πιο πρόσφατα, το Δικαστήριο φαίνεται ότι εκλέπτυνε την προσέγγισή του στα

48 — Βλ., στο ίδιο πνεύμα, αποφάσεις ICI (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 39, σκέψη 26), Lankhorst-Hohors, (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 39, σκέψη 37), De Lasteyrie du Saillant (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 47, σκέψη 50), Marks & Spencer (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 18, σκέψη 57), και Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 28, σκέψη 51).

49 — Βλ., στο ίδιο πνεύμα, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Léger στην υπόθεση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (προπαρατεθείσες στην υποσημείωση 28, σημείο 137).

50 — Βλ., στο ίδιο πνεύμα, απόφαση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 28, σκέψη 55).

51 — Βλ. απόφαση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 28, σκέψη 54).

52 — Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Mischo επί της υποθέσεως De Lasteyrie du Saillan, (προπαρατεθείσες στην υποσημείωση 47, σημείο 59).

53 — Βλ., στο ίδιο πνεύμα, αποφάσεις ICI (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 39, σκέψη 26), Metallgesellschaft (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 39, σκέψη 57), X και Y (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 39, σκέψεις 61 και 62), Lankhorst-Hohorst (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 39, σκέψη 37), και De Lasteyrie du Saillant (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 47, σκέψεις 50 και 51).

54 — Βλ., στο ίδιο πνεύμα, αποφάσεις της 26ης Σεπτεμβρίου 2000, C-478/98, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή 2000, σ. I-7587, σκέψη 45), και Επιτροπή κατά Γαλλίας (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 41, σκέψη 27).

55 — Βλ., στο ίδιο πνεύμα, απόφαση της 17ης Ιουλίου 1997, C-28/95, Leur-Bloem (Συλλογή 1997, σ. I-4161, σκέψη 44).

γενικά τεκμήρια φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής στον τομέα της άμεσης φορολογίας. Με την απόφασή του Cadbury Schweppes, έκρινε ότι τα τεκμήρια αυτά μπορούν να γίνουν αποδεκτά εφόσον, βάσει των ακριβών προϋποθέσεων που καθορίζουν, μπορούν να εφαρμοστούν μόνον υπό απολύτως συγκεκριμένες περιστάσεις που αφορούν περιπτώσεις στις οποίες είναι πολύ πιθανός ο κίνδυνος φοροδιαφυγής. Στην περίπτωση αυτή, το βάρος αποδείξεως φέρει ο φορολογούμενος που δεν είναι μόνιμος κάτοικος ο οποίος είναι καλύτερα σε θέση να αποδείξει το υποστατό των δραστηριοτήτων του που θεμελιώνουν το αίτημά του να κάνει χρήση των θεμελιωδών ελευθεριών [56].

104. Βάσει των ανωτέρω εκτιμήσεων, θα εξετάσω στη συνέχεια αν το επίμαχο εθνικό μέτρο είναι πρόσφορο προκειμένου να διασφαλίσει την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων και την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής και αν δεν βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών αυτών.

105. Σκοπός του νομοθέτη με την επιβολή του επίμαχου φόρου ήταν να αποτρέψει τους φορολογουμένους που υπόκεινται στον γαλλικό φόρο περιουσίας να αποφύγουν τις φορολογικές υποχρεώσεις τους συστήνοντας, σε κράτη τα οποία δεν έχουν συνάψει φορολογική σύμβαση με τη Γαλλία περιλαμβάνουσα ρήτρα περί διοικητικής συνδρομής για την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, εταιρίες στις οποίες να περιέρχεται η κυριότητα σε ακίνητα κείμενα στη Γαλλία [57].

106. Έτσι, ο επίμαχος φορολογικός μηχανισμός φαίνεται ότι σκοπεί, ειδικότερα, αυτές τις πρακτικές με τις οποίες επιχειρείται να αποφευχθεί η καταβολή του φόρου περιουσίας που οφείλεται κανονικά για την ακίνητη περιουσία. Πιο συγκεκριμένα, κατά τις γραπτές και προφορικές παρατηρήσεις της Γαλλικής Κυβερνήσεως, η πρακτική που πρέπει να παταχθεί είναι η σύσταση, από φυσικά πρόσωπα που είναι κάτοικοι Γαλλίας για φορολογικούς σκοπούς και των οποίων η ακίνητη περιουσία θα υπέκειτο κανονικά στον φόρο περιουσίας, νομικών προσώπων που έχουν την έδρα τους για φορολογικούς σκοπούς εκτός Γαλλίας αποκλειστικά και μόνον προκειμένου να αποφύγουν την καταβολή αυτού του φόρου περιουσίας. Τα φυσικά πρόσωπα που έχουν την κατοικία στη Γαλλία μεταβιβάζουν στη συνέχεια την κυριότητά τους ή άλλα εμπράγματα δικαιώματα επί των ακινήτων που βρίσκονται στη Γαλλία σε νομικά πρόσωπα τα οποία ως τέτοια δεν υπόκεινται στον γαλλικό φόρο περιουσίας.

107. Οι περιπτώσεις που παρουσιάζουν δυσκολία είναι αυτές στις οποίες οι γαλλικές φορολογικές αρχές δεν μπορούν να ελέγξουν την ταυτότητα και τα εταιρικά μερίδια των φυσικών προσώπων που ενδέχεται να είναι μέτοχοι αυτών των νομικών προσώπων. Κατά τη Γαλλική Κυβέρνηση, τούτο συμβαίνει στην περίπτωση κατά την οποία αυτά τα νομικά πρόσωπα έχουν την πραγματική έδρα της διοικήσεώς τους σε χώρα με την οποία η Γαλλία δεν έχει συνάψει σύμβαση

56 — Βλ., στο ίδιο πνεύμα, απόφαση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 28, σκέψη 70).

57 — Κατά τις παρατηρήσεις της Γαλλικής Κυβερνήσεως, έτσι έκρινε το Conseil constitutionnel (γαλλικό συνταγματικό δικαστήριο) με απόφασή του της 29ης Δεκεμβρίου 1989.

περιλαμβάνουσα ρήτρα περί διοικητικής συνδρομής. Στην περίπτωση αυτή, προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι οι γαλλικές φορολογικές αρχές αντιμετωπίζουν δυσχέρειες κατά τη διασταύρωση των δηλώσεων που υποβάλλουν τα νομικά πρόσωπα και αφορούν ειδικότερα την ταυτότητα και τα εταιρικά μερίδια των μετόχων τους με τις δηλώσεις του φόρου περιουσίας προσώπων που είναι μόνιμοι κάτοικοι Γαλλίας και οι οποίοι υποχρεούνται να δηλώνουν όλα τα εταιρικά μερίδια που κατέχουν σε εταιρίες που εδρεύουν στη Γαλλία και την αλλοδαπή, όπως είναι οι εταιρίες χαρτοφυλακίου του 1929. Υπό τις περιστάσεις αυτές, τα φυσικά πρόσωπα μπορούν να υποκρύπτονται επιτυχώς όπισθεν νομικών προσώπων προκειμένου να αποφεύγουν την καταβολή του φόρου περιουσίας, τον οποίον θα έπρεπε κανονικά να καταβάλλουν αν κατείχαν τα ακίνητα αυτά επ' ονόματί τους.

108. Προκειμένου να αποτραπούν αυτές οι πρακτικές, ο φόρος που προβλέπουν τα άρθρα 990 D και 990 E του CGI βαρύνει ειδικότερα αυτά τα νομικά πρόσωπα τα οποία έχουν την κεντρική έδρα της διοικήσεώς τους σε χώρες από τις οποίες η Γαλλία δεν μπορεί να λάβει επαρκή πληροφοριακά στοιχεία σε σχέση με τα φυσικά πρόσωπα που είναι μέτοχοι αυτών των νομικών προσώπων. Έτσι, η επίμαχη εθνική νομοθεσία απαλλάσσει από τον φόρο τα μη εδρεύοντα στην ημεδαπή νομικά πρόσωπα υπό την προϋπόθεση ότι υφίσταται σύμβαση περιλαμβάνουσα ρήτρα περί διοικητικής συνεργασίας ή περί απαγορεύσεως των δυσμενών διακρίσεων στον φορολογικό τομέα. Σε σχέση με την τελευταία ρήτρα, η Γαλλική Κυβέρνηση τόνισε ότι οποιαδήποτε σύμβαση για τη ρύθμιση φορολογικών ζητημάτων η οποία περιλαμβάνει ρήτρα περί απαγορεύσεως των δυσμενών διακρίσεων συνεπάγεται a fortiori την ύπαρξη διοικητικής συνεργασίας.

109. Κατά συνέπεια, φαίνεται ότι βασικό κριτήριο για την απαλλαγή είναι πράγματι το αν διασφαλίζεται, μέσω διμερούς φορολογικής συμβάσεως, η δυνατότητα των γαλλικών φορολογικών αρχών να ζητούν απευθείας από τις αλλοδαπές φορολογικές αρχές όλα τα πληροφοριακά στοιχεία που είναι αναγκαία για τη διασταύρωση των δηλώσεων που υποβάλλουν τα νομικά πρόσωπα, των οποίων η περιουσία περιλαμβάνει δικαιώματα κυριότητας και λοιπά εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτων κειμένων στη Γαλλία σύμφωνα με το άρθρο 990 E του CGI, με τις δηλώσεις που υποβάλλουν φυσικά πρόσωπα τα οποία έχουν τη φορολογική κατοικία τους στη Γαλλία σε σχέση με την περιουσία τους που υπόκειται στον φόρο περιουσίας.

110. Δια της φορολογήσεως όλων των νομικών προσώπων τα οποία δεν πληρούν την προϋπόθεση αυτή, η επίμαχη εθνική νομοθεσία έχει ως συνέπεια τη φορολόγηση ακινήτων νομικών προσώπων τα οποία χρησιμοποιούνται ως προκάλυψη από φυσικά πρόσωπα τα οποία θα υποχρεούνταν διαφορετικά στην καταβολή του φόρου περιουσίας. Έτσι, ο επίμαχος φόρος δίδει τη δυνατότητα να παταχθούν, ή τουλάχιστον να καταστούν λιγότερο ελκυστικές, τέτοιες πρακτικές των οποίων αποκλειστικός σκοπός είναι να αποφευχθεί η καταβολή του φόρου περιουσίας τον οποίον θα υποχρεούνταν να καταβάλουν διαφορετικά τα φυσικά πρόσωπα στη Γαλλία. Συνεπώς, ο φόρος αυτός ενδείκνυται προκειμένου να διασφαλισθεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων και η πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.

111. Εντούτοις, πρέπει να εξεταστεί αν ο επίμαχος φόρος βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη του σκοπού αυτού.

112. Η επίμαχη εθνική νομοθεσία στηρίζεται μάλλον στην παραδοχή ότι είναι πιθανόν όλες οι χώρες με τις οποίες η Γαλλία δεν έχει συνάψει διμερή φορολογική σύμβαση, περιλαμβάνουσα είτε ρήτρα διοικητικής συνδρομής είτε ρήτρα περί απαγορεύσεως των δυσμενών διακρίσεων στον φορολογικό τομέα, να φιλοξενήσουν νομικά πρόσωπα τα οποία χρησιμοποιούνται ως προκάλυψη προκειμένου να αποφευχθεί από τα φυσικά πρόσωπα η καταβολή του φόρου περιουσίας. Το ίδιο ισχύει για τις ενώσεις με νομική προσωπικότητα, όπως είναι οι εταιρίες χαρτοφυλακίου του 1929, οι οποίες εξαιρέθηκαν από το πεδίο εφαρμογής των διμερών φορολογικών συμβάσεων.

113. Η Γαλλική Κυβέρνηση φαίνεται ότι αιτιολογεί την παραδοχή αυτή προβάλλοντας μεταξύ άλλων τον γενικό ισχυρισμό ότι οι εταιρίες χαρτοφυλακίου του 1929 έχουν επιζήμιο χαρακτήρα.

114. Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι ο επιζήμιος χαρακτήρας αυτού του νομικού καθεστώτος έχει πράγματι αναγνωριστεί από τον ΟΟΣΑ [58] και από το Συμβούλιο «Οικονομικές και δημοσιονομικές υποθέσεις» (Συμβούλιο Ecofin) κατά τη διαδικασία θεσπίσεως ενός κώδικα δεοντολογίας για τη φορολογία των επιχειρήσεων [59]. Το νομικό καθεστώς που ισχύει στο Λουξεμβούργο για τις εταιρίες χαρτοφυλακίου του 1929 μνημονεύεται ως παράδειγμα στην έκθεση της ομάδας «Κώδικας δεοντολογίας» που είναι επιφορτισμένη με την εκτίμηση των εθνικών μέτρων που ενδέχεται να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του εν λόγω κώδικα ως επιζήμια. Το εν λόγω φορολογικό καθεστώς, λοιπόν, όφειλε να καταργηθεί σταδιακά [60].

115. Εντούτοις, τα στοιχεία αυτά δεν μπορούν να ασκούν επιρροή επί του περιεχομένου των δικαιωμάτων τα οποία οι θεμελιώδεις ελευθερίες παρέχουν στους επιχειρηματίες. Όπως προκύπτει από το προοίμιό του, ο κώδικας δεοντολογίας αποτελεί ανάληψη υποχρεώσεων πολιτικής φύσεως, οπότε δεν επηρεάζει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των κρατών μελών ούτε τις αρμοδιότητες των κρατών μελών και της Κοινότητας, όπως απορρέουν από τη Συνθήκη [61]. Επομένως, η μνεία των εταιριών χαρτοφυλακίου του 1929 μεταξύ των επιζήμιων για την ενιαία αγορά εθνικών φορολογικών μέτρων δεν μπορούν να περιορίσουν το δικαίωμα που παρέχει η Συνθήκη με το άρθρο 56 ΕΚ στους επενδυτές να επενδύουν σε ένα συγκεκριμένο κράτος μέλος έχοντας την

58 — Το νομικό καθεστώς που ισχύει για τις εταιρίες χαρτοφυλακίου του 1929 μνημονεύεται συνεχώς από τον ΟΟΣΑ ως παράδειγμα επιζήμιας φορολογικής πρακτικής. Βλ. την έκθεση προόδου 2006 για το σχέδιο του ΟΟΣΑ για τις επιζήμιες φορολογικές πρακτικές στην ιστοσελίδα: http://www.oecd.org/dataoecd/1/17/37446434.pdf.

59 — Ψήφισμα του Συμβουλίου και των αντιπροσώπων των κυβερνήσεων των κρατών μελών συνερχόμενων στα πλαίσια του Συμβουλίου, της 1ης Δεκεμβρίου 1997, σχετικά με έναν κώδικα δεοντολογίας για τη φορολογία των επιχειρήσεων (ΕΕ 1998, C 2, σ. 2). Αυτό το τελευταίο αφορά «τα μέτρα που έχουν ή μπορούν να έχουν αισθητές επιπτώσεις στην επιλογή του τόπου εγκατάστασης επιχειρηματικών δραστηριοτήτων στην Κοινότητα» και περιλαμβάνει τη δέσμευση των κρατών μελών σχετικά με την αποφυγή λήψεως μέτρων και την κατάργησή τους.

60 — Η έκθεση αυτή υπάρχει στο Διαδίκτυο: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/primarolo_fr.pdf.

61 — Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Léger επί της υποθέσεως Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (προπαρατεθείσες στην υποσημείωση 28, σημείο 57).

πραγματική έδρα της διοικήσεώς τους σε άλλο κράτος μέλος, έστω και αν έχει τη δομή νομικού προσώπου το οποίο υπόκειται σε φορολογικό καθεστώς θεωρούμενο ως επιζήμιο για την ενιαία αγορά.

116. Το γεγονός ότι οι εταιρίες χαρτοφυλακίου του 1929 χαρακτηρίστηκαν ως κρατική ενίσχυση ασυμβίβαστη προς την κοινή αγορά [62] δεν μεταβάλλει την εκτίμηση αυτή. Πράγματι, η Συνθήκη περιλαμβάνει ειδικές διατάξεις στα άρθρα 87 ΕΚ και 88 ΕΚ οι οποίες αποσκοπούν στην εξασφάλιση του ελέγχου της συμφωνίας τέτοιων μέτρων προς την κοινή αγορά και στην εξαφάνιση των επιζήμιων σε βάρος της αποτελεσμάτων. Επομένως, το γεγονός ότι αυτή η εταιρική μορφή και το φορολογικό καθεστώς που τη διέπει δεν είναι σύμφωνα προς τους κανόνες της Συνθήκης δεν παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να λαμβάνουν μονόπλευρα μέτρα για την αντιμετώπιση των αποτελεσμάτων αυτών περιορίζοντας παράλληλα την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας [63].

117. Ως εκ τούτου, δεν μπορεί φυσικά να γίνει δεκτό το επιχείρημα που στηρίζεται στον επιζήμιο χαρακτήρα ενός ειδικού εθνικού φορολογικού καθεστώτος ή μιας εταιρικής μορφής προκειμένου να δικαιολογηθεί η γενικευμένη άρνηση χορηγήσεως ενός φορολογικού πλεονεκτήματος υπό τη μορφή απαλλαγής από τον φόρο μιας ολόκληρης κατηγορίας νομικών προσώπων, που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος.

118. Προκειμένου να δικαιολογήσει την επίμαχη εθνική νομοθεσία, η Γαλλική Κυβέρνηση προβάλλει επίσης την ύπαρξη δυσχερειών κατά τη λήψη στοιχείων από χώρες με τις οποίες δεν υπάρχει αποτελεσματική διοικητική συνεργασία.

119. Ειδικότερα, η Γαλλική Κυβέρνηση, στηριζόμενη από τις Κυβερνήσεις των Κάτω Χωρών, της Ιταλίας, του Ηνωμένου Βασιλείου και της Ελλάδος, υποστηρίζει ότι η συσταλτική ερμηνεία της απαλλαγής από τον επίμαχο φόρο καθίσταται αναγκαία λόγω των δυσχερειών που αντιμετωπίζουν οι γαλλικές φορολογικές αρχές προκειμένου να αποδείξουν την ύπαρξη φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής ελλείψει αξιόπιστων στοιχείων για τη διασταύρωση με τα στοιχεία που παρέχουν οι φορολογούμενοι με τις φορολογικές δηλώσεις τους. Η δυσχέρεια έγκειται στο γεγονός ότι οι φορολογικές αρχές φέρουν κατά κανόνα το βάρος αποδείξεως της φοροδιαφυγής. Λόγω της αδυναμίας διασταυρώσεως των στοιχείων με στοιχεία τα οποία οι γαλλικές αρχές μπορούν να λάβουν με δικά τους μέσα, πράγμα το οποίο ενδέχεται να περιλαμβάνει τη διοικητική συνεργασία με αλλοδαπές φορολογικές αρχές, το υφιστάμενο τεκμήριο φοροδιαφυγής είναι δικαιολογημένο.

120. Το επιχείρημα αυτό θέτει το ζήτημα της αποτελεσματικότητας της διοικητικής συνεργασίας η οποία υφίσταται μεταξύ των κρατών μελών βάσει της οδηγίας 77/799.

121. Από την απάντησή μου στο πρώτο και το τρίτο ερώτημα συνάγεται ότι ο επίμαχος φόρος εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 77/799 η οποία εφαρμόζεται επί των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς η

62 — Απόφαση της Επιτροπής, της 19ης Ιουλίου 2006, σχετικά με το καθεστώς ενισχύσεων C 3/2006 που έθεσε σε εφαρμογή το Λουξεμβούργο για τη φοροαπαλλαγή εταιρειών χόλντινγκ βάσει του νόμου του 1929 και εταιριών με καθεστώς δισεκατομμυριούχου χόλντινγκ (ΕΕ 2006, L 366, σ. 47).

63 — Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Léger επί της υποθέσεως Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (προπαρατεθείσες στην υποσημείωση 28, σημείο 58).

οποία έχει αχθεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

122. Κατά την Επιτροπή και την Elisa, η οδηγία παρέχει στις γαλλικές φορολογικές αρχές τη δυνατότητα να λαμβάνουν όλα τα αναγκαία στοιχεία για την είσπραξη του φόρου περιουσίας.

123. Εντούτοις, η Γαλλική Κυβέρνηση καθώς και όλα τα λοιπά κράτη μέλη που μετείχαν στη διαδικασία φρονούν ότι, ειδικώς στην περίπτωση των εταιριών χαρτοφυλακίου του 1929, η αποτελεσματικότητα της οδηγίας 77/799 είναι αμφίβολη λόγω της διατυπώσεως του άρθρου 8, παράγραφος 1. Κατά το άρθρο 8 της οδηγίας, δεν υπάρχει υποχρέωση διεξαγωγής ερευνών ή διαβιβάσεως πληροφοριών, όταν η νομοθεσία ή η διοικητική πρακτική του κράτους μέλους, το οποίο θα έπρεπε να παράσχει τις πληροφορίες, δεν παρέχουν στην αρμόδια αυτή αρχή τη δυνατότητα ούτε να ενεργεί τις έρευνες αυτές ούτε να συλλέγει ή να χρησιμοποιεί τις πληροφορίες αυτές, για τις ίδιες ανάγκες του εν λόγω κράτους. Συναφώς, η Γαλλική Κυβέρνηση κάνει μνεία της ισχύουσας νομοθεσίας του Λουξεμβούργου [64], η οποία απαιτεί από αυτές τις εταιρίες χαρτοφυλακίου να παρέχουν μόνον τα πληροφοριακά στοιχεία που αφορούν το νομικό καθεστώς τους και προβλέπει ότι δεν μπορούν να ζητηθούν στοιχεία από τις εταιρίες χαρτοφυλακίου του 1929 για φορολογικούς σκοπούς.

124. Προς απάντηση του επιχειρήματος αυτού πρέπει να λεχθεί ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ένα κράτος μέλος μπορεί να επικαλεστεί την οδηγία 77/799 προκειμένου να λάβει εκ μέρους των αρμοδίων αρχών άλλου κράτους μέλους όλες τις πληροφορίες που θα του επιτρέψουν να προβεί στον ορθό προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος [65].

125. Εν προκειμένω, δεν μπορεί να αποκλειστεί, λαμβανομένου υπόψη του άρθρου 8 της οδηγίας 77/799, ότι ενδέχεται η εθνική νομοθεσία του Λουξεμβούργου να δυσχεραίνει την απευθείας λήψη από τις γαλλικές αρχές ορισμένων ειδών πληροφοριών που είναι αναγκαίες για την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, ιδίως σε σχέση με τη νομική δομή και την ταυτότητα των μετόχων των εταιριών χαρτοφυλακίου του 1929.

126. Εντούτοις, πρέπει να τονιστεί ότι, σε παρεμφερείς περιπτώσεις στις οποίες τα κράτη μέλη υποστήριξαν ότι η οδηγία ήταν

64 — Πρόκειται ειδικότερα για το: Règlement grand-ducal du 24 mars 1989 précisant le secret bancaire en matière fiscale et délimitant le droit d'investigation des administrations fiscales (Κανονιστική απόφαση του Μεγάλου Δουκάτου, της 24ης Μαρτίου 1989, περί τραπεζικού απορρήτου σε φορολογικά θέματα και περί καθορισμού του περιεχομένου των ανακριτικών δικαιωμάτων των φορολογικών αρχών) (Mém. A-15 du 28 mars 1989). Το άρθρο 4 ορίζει ότι δεν μπορούν να ζητηθούν στοιχεία από εταιρίες χαρτοφυλακίου οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του νόμου της 31ης Ιουλίου 1929, προκειμένου να επιβληθεί φόρος στους υποκειμένους στον φόρο.
Το άρθρο 5 ορίζει, σε σχέση με αυτές τις εταιρίες χαρτοφυλακίου, ότι το δικαίωμα ελέγχου και ερευνών ανήκει στην υπηρεσία καταχωρίσεων και περιορίζεται στην έρευνα και την εξέταση των πραγματικών περιστατικών και των στοιχείων που αφορούν το φορολογικό καθεστώς της εταιρίας καθώς και των στοιχείων που απαιτούνται προκειμένου να διασφαλιστεί και να διαπιστωθεί η ορθή και ακριβής καταβολή των φόρων και των δασμών που βαρύνουν την εταιρία.

65 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90, Bachmann (Συλλογή 1992, σ. I-249, σκέψη 18), Halliburton (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 11, σκέψη 22), της 3ης Οκτωβρίου 2002, C-136/00, Danner (Συλλογή 2002, σ. I-8147, σκέψη 49), της 26ης Ιουνίου 2003, C-422/01, Ramstedt (Συλλογή 2003, σ. I-6817, σκέψη 42), Επιτροπή κατά Γαλλίας (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 41, σκέψη 31), Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 28, σκέψη 71), και της 30ής Ιανουαρίου 2007, C-150/04, Επιτροπή κατά Δανίας (Συλλογή 2007, σ. I-1163, σκέψη 52).

αναποτελεσματική έναντι των κρατών μελών που εφάρμοζαν το τραπεζικό απόρρητο, το Δικαστήριο απέρριψε κατά το παρελθόν την επιχειρηματολογία αυτή. Το Δικαστήριο έκρινε ότι, παρά το γεγονός ότι το άρθρο 8, παράγραφος 1, της οδηγίας 77/799 δεν επιβάλλει τη συνεργασία των φορολογικών αρχών των κρατών μελών, όταν η νομοθεσία τους ή οι διοικητικές πρακτικές τους δεν επιτρέπουν στις αρμόδιες αρχές τη διενέργεια ερευνών ή τη συλλογή ή τη χρήση στοιχείων για τις ίδιες τις ανάγκες των κρατών αυτών, η αδυναμία αυτού του είδους της συνεργασίας δεν μπορεί να δικαιολογήσει τη μη χορήγηση ενός φορολογικού πλεονεκτήματος. Τίποτα δεν εμποδίζει τις οικείες φορολογικές αρχές να απαιτήσουν από τον ενδιαφερόμενο την προσκόμιση των αποδεικτικών στοιχειών που κρίνουν ότι είναι αναγκαία και, ενδεχομένως, να του αρνηθούν τη χορήγηση ενός φορολογικού πλεονεκτήματος, περιλαμβανομένης της τυχόν απαλλαγής, εφόσον δεν προσκομίζει τα στοιχεία αυτά [66]. Συγκεκριμένα, δεν μπορεί να αποκλειστεί εκ των προτέρων η πιθανότητα ότι ο φορολογούμενος θα είναι σε θέση να προσκομίσει τα κατάλληλα δικαιολογητικά έγγραφα που θα παράσχουν στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους επιβολής του φόρου τη δυνατότητα να εξακριβώσουν, με σαφήνεια και ακρίβεια, ότι δεν επιχειρεί να φοροδιαφύγει ή να αποφύγει την καταβολή του φόρου [67].

127. Στη συνάφεια της υπό κρίση υποθέσεως, τούτο οδηγεί στο συμπέρασμα ότι, ενώ ένα «νομικό εμπόδιο» αυτού του είδους το οποίο καθιστά κατ' αποτέλεσμα αδύνατη την απευθείας υποβολή αιτήματος συνεργασίας προς τις φορολογικές αρχές του Λουξεμβούργου ενδέχεται να δυσχεραίνει τον έλεγχο των στοιχείων, δεν δικαιολογεί την κατηγορηματική άρνηση χορηγήσεως ενός φορολογικού πλεονεκτήματος σε σχέση με τις επενδύσεις στις οποίες προβαίνουν επενδυτές από αυτό το κράτος μέλος. Πράγματι, στον βαθμό που οι εταιρίες χαρτοφυλακίου του 1929 ζητούν την απαλλαγή τους από τον επίμαχο φόρο, οι γαλλικές φορολογικές αρχές θα μπορούσαν να ζητήσουν από αυτές τις ίδιες τις εταιρίες χαρτοφυλακίου να προσκομίσουν τα αποδεικτικά στοιχεία τα οποία οι αρχές κρίνουν αναγκαία για τη διασφάλιση της πλήρους διαφάνειας του ιδιοκτησιακού καθεστώτος τους και της δομής των μετόχων τους [68]. Οι γαλλικές αρχές θα μπορούσαν, π.χ., να ζητήσουν επίσημα αποδεικτικά στοιχεία δυνάμενα να άρουν το πέπλο της ανωνυμίας όπισθεν του οποίου ορισμένα φυσικά πρόσωπα επιχειρούν να αποκρύψουν τα δικαιώματά τους κυριότητας.

128. Συναφώς, θα πρέπει επιπλέον να διασφαλίζεται ότι οι απαιτήσεις σχετικά με την προσκόμιση των αναγκαίων δικαιολογητικών δεν θα βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη του σκοπού της λήψεως των απαιτούμενων πληροφοριακών στοιχείων [69].

129. Εν προκειμένω, φαίνεται ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές διότι η επίμαχη γαλλική νομοθεσία δεν επιτρέπει στα νομικά πρόσωπα, που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής φορολογικής συμβά-

66 — Βλ. αποφάσεις Bachmann (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 65, σκέψη 20), της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-300/90, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή 1992, σ. I-305, σκέψη 13), Επιτροπή κατά Γαλλίας (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 41, σκέψη 32), και Επιτροπή κατά Δανίας (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 65, σκέψη 54).

67 — Βλ., στο ίδιο πνεύμα, αποφάσεις Laboratoires Fournier (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 17, σκέψη 25), και Baxter (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 44, σκέψεις 19 και 20).

68 — Βλ., στο ίδιο πνεύμα, απόφαση Centro di Musicologia Stauffer (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 17, σκέψη 48).

69 — Βλ., στο ίδιο πνεύμα, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Poiares Maduro επί της υποθέσεως Marks & Spencer (προπαρατεθείσες στην υποσημείωση 18, σημείο 81).

σεως προβλέπουσας τη διοικητική συνδρομή, αλλά τα οποία επενδύουν σε ακίνητα στη Γαλλία, να προσκομίσουν δικαιολογητικά προκειμένου να αποδείξουν την ταυτότητα των μετόχων τους ή οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό στοιχείο κρίνουν αναγκαίο οι γαλλικές φορολογικές αρχές. Συνεπεία τούτου, φαίνεται ότι υπό οποιεσδήποτε περιστάσεις δεν παρέχεται σε αυτά τα νομικά πρόσωπα η δυνατότητα να αποδείξουν ότι δεν επιδιώκουν παράνομο σκοπό [70].

130. Ως εκ τούτου, η επίμαχη νομοθεσία μπορεί να προκαλέσει σημαντική «παράπλευρη» ζημία διότι, ενώ ορθώς ενδέχεται να τιμωρεί αυτές τις εταιρίες χαρτοφυλακίου του 1929 τις οποίες συνέστησαν φυσικά πρόσωπα τα οποία είναι μόνιμοι κάτοικοι Γαλλίας για φορολογικούς σκοπούς, προκειμένου να μπορέσουν να αποφύγουν την καταβολή του γαλλικού φόρου περιουσίας σε σχέση με την ακίνητη περιουσία τους που βρίσκεται στη Γαλλία, η νομοθεσία αυτή τιμωρεί, επίσης, και τις λοιπές εταιρίες χαρτοφυλακίου του 1929 που έχουν ακίνητη περιουσία στη Γαλλία.

131. Συνεπώς, ο κύκλος των νομικών προσώπων που καλείται να καταβάλει τον επίμαχο φόρο ενδέχεται να είναι μεγαλύτερος από τον αριθμό των φυσικών προσώπων τα οποία επιχειρούν να αποφύγουν την καταβολή του φόρου περιουσίας παραμένοντας ανώνυμοι μέτοχοι των νομικών προσώπων που έχουν την έδρα τους σε χώρα με την οποία η Γαλλία δεν έχει συνάψει σύμβαση περιλαμβάνουσα ρήτρα περί διοικητικής συνεργασίας.

70 — Από την «Instruction administrative» της 13ης Οκτωβρίου 2000 (Bulletin official des impôts 7 Q-1-00) φαίνεται να συνάγεται ότι ένα νομικό πρόσωπο θα πρέπει να καταβάλει τον επίμαχο φόρο ακόμη και στην περίπτωση που η ταυτότητα των μετόχων του είναι γνωστή στις γαλλικές φορολογικές αρχές.

132. Παρέπεται ότι η Γαλλική Κυβέρνηση θα μπορούσε να έχει λάβει λιγότερο περιοριστικά μέτρα προκειμένου να επιτύχει τον σκοπό της διασφαλίσεως αποτελεσματικών φορολογικών ελέγχων και της πατάξεως της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Ως εκ τούτου, η διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των εδρευόντων και μη στην ημεδαπή νομικών προσώπων, την οποία προβλέπει η επίμαχη εθνική νομοθεσία, είναι δυσανάλογη για την επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών.

133. Έτσι, στο πρώτο ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι οι διατάξεις της Συνθήκης που αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων (άρθρα 56 επ. ΕΚ) απαγορεύουν στα κράτη μέλη να διατηρούν σε ισχύ φόρο επί της εμπορικής αξίας της ακίνητης περιουσίας από τον οποίον απαλλάσσονται τα νομικά πρόσωπα τα οποία εδρεύουν για φορολογικούς λόγους στη Γαλλία, ενώ η απαλλαγή των μη εδρευόντων στην ημεδαπή νομικών προσώπων εξαρτάται από την ύπαρξη διμερούς συμβάσεως περιλαμβάνουσας είτε ρήτρα περί διοικητικής συνδρομής για την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής είτε ρήτρα περί απαγορεύσεως των δυσμενών διακρίσεων λόγω ιθαγενείας, δυνάμει της οποίας τα μη εδρεύοντα στην ημεδαπή νομικά πρόσωπα δεν μπορούν να φορολογούνται βαρύτερα από ό,τι τα εδρεύοντα στην ημεδαπή νομικά πρόσωπα.

VIII — Το τέταρτο ερώτημα

134. Με το τέταρτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν η Γαλλία, συνάπτοντας με κάποιο κράτος σύμβαση

περιλαμβάνουσα ρήτρα περί απαγορεύσεως των δυσμενών διακρίσεων η οποία επιτρέπει στα νομικά πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα σ' αυτό το κράτος να απαιτούν επιτυχώς το ευεργέτημα της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 990 Ε, παράγραφος 3, του CGI, υποχρεούται, δυνάμει των άρθρων 56 ΕΚ και 43 ΕΚ, να επεκτείνει αυτό το φορολογικό πλεονέκτημα και στα νομικά πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος, όπως είναι το Λουξεμβούργο, το οποίο δεν συνδέεται με τη Γαλλία με σύμβαση περιλαμβάνουσα ρήτρα περί απαγορεύσεως των δυσμενών διακρίσεων, στην περίπτωση που αυτά τα νομικά πρόσωπα διαθέτουν ακίνητη περιουσία στη Γαλλία. Με άλλα λόγια, ερωτάται αν τα άρθρα 56 ΕΚ και 43 ΕΚ συνεπάγονται την επέκταση στα νομικά πρόσωπα, τα οποία εδρεύουν για φορολογικούς λόγους σε οποιοδήποτε άλλο κράτος μέλος και έχουν ακίνητη περιουσία στη Γαλλία, των πλεονεκτημάτων που απορρέουν από ρήτρα περί απαγορεύσεως των δυσμενών διακρίσεων, η οποία έχει συναφθεί μεταξύ Γαλλίας και ενός άλλου κράτους μέλους ή μιας τρίτης χώρας.

135. Βάσει των απαντήσεών μου στα προηγούμενα ερωτήματα φρονώ ότι το τέταρτο ερώτημα δεν χρειάζεται να απαντηθεί.

IX — Πρόταση

136. Βάσει των ανωτέρω προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα υποβληθέντα ερωτήματα ως εξής:

«1) Οι διατάξεις της Συνθήκης που αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων (άρθρα 56 επ. ΕΚ) απαγορεύουν στα κράτη μέλη να διατηρούν σε ισχύ φόρο επί της εμπορικής αξίας της ακίνητης περιουσίας από τον οποίον απαλλάσσονται οι εταιρίες που εδρεύουν για φορολογικούς λόγους στη Γαλλία, ενώ η απαλλαγή των εταιριών που έχουν τη φορολογική έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος εξαρτάται από την ύπαρξη διμερούς συμβάσεως περιλαμβάνου-

σας είτε ρήτρα περί διοικητικής συνδρομής για την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής είτε ρήτρα περί απαγορεύσεως των δυσμενών διακρίσεων λόγω ιθαγενείας, στην περίπτωση που οι εταιρίες οι οποίες έχουν τη φορολογική έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος πλην της Γαλλίας φορολογούνται βαρύτερα από τα νομικά πρόσωπα που έχουν την πραγματική έδρα της διοικήσεώς τους στη Γαλλία.

2) Ο επίμαχος φόρος αποτελεί φόρο περιουσίας κατά την έννοια του άρθρου 1 της οδηγίας 77/799/ΕΚ σχετικά με την αμοιβαία συνδρομή των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα της άμεσης και έμμεσης φορολογίας.

3) Δεν αντιβαίνει στις υποχρεώσεις που υπέχουν τα κράτη μέλη από την οδηγία 77/799 σε σχέση με την αμοιβαία συνδρομή σε ζητήματα φορολογίας η εκπλήρωση παρεμφερών υποχρεώσεων που τα κράτη μέλη υπέχουν δυνάμει διμερούς συμβάσεως περί διοικητικής συνδρομής σε ζητήματα φορολογίας η οποία εξαιρεί μια κατηγορία φορολογουμένων, όπως είναι οι λουξεμβουργιανές εταιρίες χαρτοφυλακίου, παρά μόνο στον βαθμό που η εφαρμογή της διμερούς συμβάσεως εμποδίζει την εφαρμογή της οδηγίας επί των φορολογουμένων αυτών.»