OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JÁNA MAZÁKA
przedstawiona w dniu 26 kwietnia 2007 r. [1]

1. Zasadniczym celem niniejszego postępowania o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest ustalenie, czy przepisy krajowe takie jak przepisy francuskie przewidujące podatek w wysokości 3% od rzeczywistej wartości rynkowej nieruchomości („sporny podatek") są zgodne z prawem wspólnotowym, a w szczególności z przepisami traktatu WE o swobodzie podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej oraz o swobodzie przepływu kapitału, a także rozstrzygnięcie pewnych innych kwestii interpretacyjnych, jakie powstają w tym kontekście.

2. Przepisy krajowe uzależniają przyznanie zwolnienia z podatku w wysokości 3% zagranicznym osobom prawnym od istnienia konwencji o wzajemnej pomocy w sprawach administracyjnych lub o niedyskryminacji w zakresie spraw podatkowych z państwem członkowskim, w którym znajduje się rzeczywiste centrum zarządzania tej osoby prawnej [2]. Deklarowanym celem uregulowań krajowych jest zapewnienie skutecznej kontroli podatkowej oraz zwalczanie oszustw podatkowych i unikania opodatkowania w zakresie podatku majątkowego nakładanego we Francji („impôt de solidarité sur la fortune").

1 — Język oryginału: angielski.

2 — Przepisy mające zastosowanie w sprawie posługują się wyrażeniami „siedziba" i „rzeczywiste centrum zarządzania". W szczególności z ustnych wyjaśnień rządu francuskiego wynika, iż wyrażenia te mogą być używane zamiennie dla celów niniejszego postępowania.

I — Prawo właściwe

A — *Przepisy wspólnotowe*

3. Artykuł 1 dyrektywy Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich [3] (zwanej dalej „dyrektywą 77/799" lub dyrektywą) stanowi, co następuje:

„Przepisy ogólne

1. Zgodnie z przepisami niniejszej dyrektywy właściwe władze państw członkowskich udzielają sobie wszelkich informacji, które mogą im umożliwić dokonanie prawi-

3 — Dz.U. 1977, L 336, str 15.

dłowego naliczenia podatków od dochodu i kapitału.

2. Za podatki od dochodu i kapitału, bez względu na sposób ich pobierania, uważa się wszystkie podatki od całkowitego dochodu, całkowitego kapitału lub od elementów dochodu czy kapitału, łącznie z podatkami od przychodów z tytułu sprzedaży kapitału ruchomego lub nieruchomego, podatki od wynagrodzeń płacone przez przedsiębiorstwa, jak również podatki od wzrostu wartości kapitału.

3. Obecnie podatkami, o których mowa w ust. 2, są w szczególności: […] we Francji: impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés, taxe professionnelle, taxe foncière sur les propriétés bâties, taxe foncière sur les propriétés non bâties […].

4. Ustęp 1 ma również zastosowanie do wszystkich podatków o identycznym lub podobnym charakterze, które mogą być pobierane w późniejszym czasie, niezależnie [od tego], czy nakładano je dodatkowo w stosunku do podatków wymienionych w ust. 3 [czy] wprowadzano zamiast nich. Właściwe władze państw członkowskich będą się wzajemnie informować oraz powiadamiać Komisję o terminie wprowadzenia takich podatków.

[…]".

4. Artykuł 8 dyrektywy 77/799 stanowi:

„Ograniczenia wymiany informacji

1. Niniejsza dyrektywa nie zobowiązuje do przeprowadzania dochodzeń lub do udzielania informacji, jeżeli temu przeprowadzeniu dochodzenia lub uzyskaniu informacji bądź ich wykorzystaniu przez państwo członkowskie dla jego własnych celów podatkowych stałyby na przeszkodzie przepisy prawne lub praktyka administracyjna.

2. Można odmówić udzielenia informacji, jeżeli prowadziłoby to do ujawnienia tajemnicy handlowej, przemysłowej lub zawodowej albo procesu produkcyjnego bądź jeżeli rozpowszechnianie tej informacji naruszyłoby porządek publiczny.

3. Właściwa władza państwa członkowskiego może odmówić udzielenia informacji, jeżeli zainteresowane państwo nie jest w stanie z powodów prawnych lub faktycznych udzielić informacji o podobnym charakterze".

5. Artykuł 11 dyrektywy 77/799 stanowi:

„Stosowanie szeroko rozumianych przepisów dotyczących pomocy

Wyżej wymienione przepisy nie stoją na przeszkodzie realizacji dalej idących obowiązków, które służą wymianie informacji, a które mogłyby wynikać z innych aktów prawnych".

B — *Przepisy krajowe*

1. Podatek w wysokości 3% od nieruchomości, których właścicielami są osoby prawne

6. Zgodnie z art. 990D ust. 1 Code general des impôts (francuskiego powszechnego kodeksu podatkowego, zwanego dalej „CGI"), osoby prawne posiadające bezpośrednio, bądź za pośrednictwem innej osoby nieruchomość lub kilka nieruchomości położonych we Francji, względnie uprawnione z tytułu praw rzeczowych na takich nieruchomościach, zobowiązane są do płacenia rocznego podatku w wysokości 3% od wartości rynkowej tych nieruchomości lub praw.

7. Podatek ten jest stosowany wobec wszelkich form osób prawnych, włączywszy w to spółki, fundacje i stowarzyszenia, natomiast spółki, których akcje są przedmiotem obrotu na regulowanym, są z niego zwolnione [4].

8. Podatek jest nakładany na nieruchomości posiadane na dzień 1 stycznia danego roku podatkowego.

9. Zwolnienia od tego podatku zostały wymienione w art. 990E CGI, który stanowi:

„[…]

2) Podatku, o którym mowa w art. 990D, nie stosuje się do osób prawnych, mających siedzibę w państwie lub na terytorium, które zawarło z Francją konwencję o wzajemnej pomocy administracyjnej w celu zwalczania oszustw podatkowych i unikania

4 — Jeśli chodzi o drugi rodzaj zwolnienia zob. art. 990E ust. 4 CGI.

opodatkowania, które każdego roku nie później niż do 15 maja złożą oświadczenie w miejscu wskazanym w postanowieniu, o którym mowa w art. 990F — wskazując położenie, opis i wartość nieruchomości znajdujących się w ich posiadaniu na dzień 1 stycznia, tożsamość i adres ich członków na ten dzień oraz liczbę udziałów posiadanych przez każdego z nich;

3) Podatku, o którym mowa w artykule 990D, nie stosuje się do osób prawnych, których rzeczywiste centrum zarządzania znajduje się we Francji, ani do innych osób prawnych, na które na mocy umowy międzynarodowej nie można nałożyć wyższego podatku, o ile każdego roku osoby te przekazują lub podejmują się i przestrzegają obowiązku przekazania organowi podatkowemu na jego żądanie położenia i opisu nieruchomości posiadanych na dzień 1 stycznia oraz tożsamości i adresu ich akcjonariuszy, wspólników lub innych członków, liczby udziałów lub innych praw przysługujących każdemu z nich oraz zaświadczenia o miejscu zamieszkania dla celów podatkowych […]".

10. Zgodnie z art. 990E ust. 1 zwolnienie jest również przyznawane osobom prawnym, których majątek nieruchomy we Francji stanowi mniej niż 50% całego ich majątku położonego we Francji (tzn. spółki nie będące tzw. sociétés à prépondérance immobilière) [5].

5 — Żadne nieruchomości przeznaczane przez osobę prawną dla celów jej własnej działalności gospodarczej innych niż na cele związane z samą nieruchomością nie są uwzględniane przy obliczaniu progu 50%.

2. Podatek majątkowy („impôt de solidarité sur la fortune") [6]

11. Według dokumentów sprawy i uwag rządu francuskiego podatek ustanowiony przez sporne przepisy krajowe ma na celu zapewnienie skutecznej kontroli podatkowej oraz zapobieganie oszustwom podatkowym i unikaniu opodatkowania w odniesieniu do podatku majątkowego.

12. Pojęcie podatku majątkowego znane jest Trybunałowi, który określił go jako podatek bezpośredni, który podobnie jak podatek dochodowy oparty jest na zdolności podatkowej podatnika, a także stwierdził, iż podatek majątkowy jest często uważany za uzupełnienie podatku dochodowego dotyczące w szczególności kapitału [7].

13. Właściwe przepisy odnoszące się do „impôt de solidarité sur la fortune" (zwanego dalej „podatkiem majątkowym") znajdują się w art. 885A i nast. CGI. Jest to roczny podatek nakładany na osoby fizyczne, które dla celów podatkowych mają miejsce zamieszkania we Francji (na dzień 1 stycznia

6 — Szerzej zob. „Mémento pratique Francis Lefebvre", 2006, str. 989 i nast., oraz „Lamy fiscal", 2006, tom 2, str. 1255 i nast.

7 — Zobacz wyrok z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-251/98 Baars, Rec. I-2787, pkt 4 i nast., oraz wyrok z dnia 5 lipca 2005 r. w sprawie C-376/03 D., Zb.Orz. I-5821, pkt 32.

danego roku), w przypadku gdy wartość ich mienia przekracza określony próg (w 2006 r. 750 000 EUR). Obliczany jest na podstawie stawki progresywnej stosowanej do części majątku przekraczającej ustalony próg.

14. Jeśli chodzi o terytorialny zakres podatku, to jest on pobierany od całego majątku podatników, w tym od majątku położonego za granicą (chyba że inaczej przewiduje umowa międzynarodowa dotycząca spraw podatkowych). Osoby, których miejsca zamieszkania dla celów podatkowych znajdują się poza Francją (tzn. nierezydenci), podlegają podatkowi majątkowemu jedynie w odniesieniu do mienia położonego we Francji, jeżeli jego wartość przekracza próg [8]. Również i w tym przypadku umowa może przewidywać coś innego, w szczególności podział kompetencji podatkowej pomiędzy danymi dwoma zainteresowanymi państwami. Ponadto zwolnione są inwestycje nierezydentów, jednakże nie w przypadku, gdy dotyczą one nieruchomości (np. udziałów w spółkach ukierunkowanych na działalność w zakresie nieruchomości („sociétés à prépondérance immobilière").

15. W braku wyraźnego zwolnienia ustawowego cały majątek należący do osób fizycznych podlega opodatkowaniu, włączywszy w to nieruchomości (grunty, domy, mieszkania), przedsiębiorstwa prowadzone w innej formie niż spółki, obligacje i akcje, wierzytelności, samochody, złoto oraz walutę zagraniczną. Wartość nieruchomości szacowane są według rzeczywistej wartości rynkowej, tzn. ceny, za jaką nieruchomość mogłaby normalnie zostać sprzedana na początku roku.

8 — Zobacz podobny system na przykładzie niderlandzkiego podatku majątkowego: obowiązek podatkowy osób niebędących rezydentami związany z podatkiem majątkowym jest ograniczony, tzn. ciążący na nich obowiązek podatkowy dotyczy jedynie tej części ich majątku, która jest położona w Niderlandach (wyrok w sprawie D., wymieniony powyżej w przypisie 7, pkt 21).

C — *Prawo międzynarodowe*

16. Artykuł 21 ust. 1 konwencji zawartej w dniu 1 kwietnia 1958 r. pomiędzy Francją a Wielkim Księstwem Luksemburga w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, ustanawiającej zasady wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawie podatków od dochodu i majątkowego (zwanej dalej „konwencją"), przewiduje, iż obywatele, spółki lub grupy jednego z umawiających się państw nie będą podlegali w drugim państwie innym bądź wyższym podatkom niż podatki stosowane wobec obywateli, spółek lub grup tego drugiego państwa.

17. Zgodnie z art. 22 ust. 1 konwencji najwyższe organy administracyjne obu państw mogą w celu prawidłowego stosowania konwencji na wniosek wymieniać między sobą te informacje, które można uzyskać na podstawie przepisów podatkowych obydwu państw w toku normalnej praktyki administracyjnej.

18. Oba państwa w drodze wymiany listów w dniu 8 września 1970 r. wyłączyły spod zakresu konwencji spółki holdingowe, odpowiadające definicji zawartej w prawie luksemburskim odnoszącym się do takich spółek (dla celów niniejszego postępowania — w ustawie z dnia 31 lipca 1929 r. oraz dekrecie z mocą ustawy z dnia 27 grudnia 1937 r.), jak również wszelkie dochody jakie osoba będąca rezydentem francuskim dla celów podatkowych uzyskuje z takich spółek oraz wszystkie rodzaje udziałów tych osób w takich spółkach holdingowych.

II — Stan faktyczny, postępowanie i pytania prejudycjalne

19. Société Européenne et Luxembourgeoise d'Investissements SA („Elisa") jest spółką holdingową utworzoną na podstawie prawa luksemburskiego zgodnie ustawą z dnia 31 lipca 1929 r. w sprawie systemu podatkowego stosowanego wobec spółek holdingowych.

20. Zgodnie z postanowieniem odsyłającym Elisa w sposób pośredni posiada nieruchomości na terytorium Francji, wobec czego podlega przepisom artykułu 990D CGI nakładającym podatek od rzeczywistej wartości rynkowej nieruchomości we Francji posiadanych przez osoby prawne.

21. W dalszej części postanowienia odsyłającego stwierdza się, iż Elisa złożyła wymagane prawem deklaracje podatkowe, lecz nie zapłaciła wynikającego z nich podatku. Po zawiadomieniu w dniu 18 grudnia 1997 r. o nałożeniu kar podatkowych organy podatkowe przystąpiły do windykacji tych kar w dniu 10 czerwca 1998 r. Po oddaleniu wniesionej przez Elisę skargi pozwała ona dyrektora generalnego ds. podatków przed Tribunal de grande instance w Paryżu w celu uzyskania zwolnienia od spornego podatku.

22. Po dwóch niekorzystnych dla niej orzeczeniach, jednym wydanym przez Tribunal de grande instance oraz drugim przez Cour d'Appel w Paryżu, w których oba sądy utrzymały, iż Elisa nie spełniła warunków zawartych w art. 990E ust. 2 i ust. 3 CGI przewidującym zwolnienie od podatku będącego przedmiotem sporu, Elisa wniosła kasację do Cour de cassation.

23. Postanowieniem z dnia 13 grudnia 2005 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 19 grudnia 2005 r., Cour de cassation zawiesił postępowanie i zwrócił się do Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w sprawie następujących pytań:

„1. Czy art. 52 i nast. oraz art. 73B i nast. traktatu WE sprzeciwiają się obowiązywaniu regulacji takiej jak przewidziana w art. 990D i nast. powszechnego

kodeksu podatkowego, która przyznaje osobom prawnym mającym rzeczywiste centrum zarządzania we Francji prawo do zwolnienia z podatku od rzeczywistej wartości rynkowej nieruchomości posiadanych przez nich we Francji, uzależniając to prawo, w przypadku osób prawnych, których rzeczywiste centrum zarządzania znajduje się na obszarze innego państwa, nawet jeżeli jest to inne państwa członkowskiego Unii Europejskiej, od istnienia konwencji o wzajemnej pomocy administracyjnej zawartej między Francją a tym państwem w celu zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania lub od tego, aby na podstawie traktatu zawierającego klauzulę o niedyskryminacji ze względu na przynależność państwową owe osoby prawne nie mogły podlegać większemu obowiązkowi podatkowemu niż obowiązek jakiemu podlegają osoby prawne, których rzeczywiste centrum zarządzania znajduje się we Francji?

2. Czy sporny podatek stanowi podatek od kapitału [majątkowy] w rozumieniu art. 1 dyrektywy Rady z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich i pośrednich?

3. W przypadku odpowiedzi twierdzącej — czy nałożone na państwa członkowskie obowiązki w zakresie wzajemnej pomocy w sprawach podatkowych przewidziane przez ww. dyrektywę z dnia 19 grudnia 1977 r. sprzeciwiają się wykonaniu przez państwa członkowskie na podstawie dwustronnej konwencji o pomocy administracyjnej w dziedzinie podatków obowiązków o tym samym charakterze, wykluczających kategorie podatników takich jak luksemburskie spółki holdingowe?

4. Czy art. 52 i nast. i art. 73B i nast. traktatu WE nakładają na państwo członkowskie, które zawarło z innym państwem, będącym lub niebędącym członkiem Unii Europejskiej, konwencję zawierającą klauzulę o niedyskryminacji w dziedzinie podatków, obowiązek przyznania na rzecz osoby prawnej, której rzeczywiste centrum zarządzania znajduje się na terytorium innego państwa członkowskiego, w przypadku gdy ta osoba prawna posiada nieruchomość lub kilka nieruchomości na terytorium pierwszego państwa członkowskiego i gdy drugie państwo członkowskie nie jest związane z pierwszym państwem klauzulą wzajemności, tych samych korzyści co przyznane przez tę klauzulę?”.

III — Postępowanie przed Trybunałem

24. Zgodnie z art. 20 statutu Trybunału Sprawiedliwości pisemne uwagi zostały złożone przez Elisę, Komisję oraz przez rząd niderlandzki, francuski, grecki i włoski.

25. W dniu 24 stycznia 2007 r. odbyła się rozprawa, w trakcie której uwagi wygłosili przedstawiciele Elisy, jak również pełnomocnicy rządów francuskiego, greckiego, niderlandzkiego i Zjednoczonego Królestwa.

IV — Uwagi wstępne

A — *Kolejność udzielenia odpowiedzi na przedłożone pytania*

26. Dla zrozumienia treści i kolejność pytań przedłożonych przez Cour de cassation przydatnym może okazać się stwierdzenie, iż francuska administracja podatkowa i sądy niższej instancji utrzymywały, iż nie zostały spełnione przesłanki ustanowione w art. 990D i 990E. W tym względzie podniesiono, iż dyrektywa 77/799 nie ma zastosowania do sprawy, w szczególności z uwagi na fakt istnienia umowy o współpracy administracyjnej pomiędzy Francją a Luksemburgiem, która wyraźnie wyłączyła z zakresu jej zastosowania tzw. holdingi regulowane przez ustawę z 1929 r.

27. W takich okolicznościach faktycznych Cour de cassation dąży do ustalenia, czy przepisy traktatu dotyczące swobody przedsiębiorczości (art. 43 i nast. WE) oraz o swobodnego przepływu kapitału (art. 56 i nast. WE) zakazują państwu członkowskiemu utrzymywania podatku od rzeczywistej wartości rynkowej nieruchomości, z którego zwolnione są osoby prawne będące rezydentami francuskimi dla celów podatkowych, podczas gdy zwolnienie osób prawnych będących rezydentami innego państwa członkowskiego jest uzależnione od istnienia dwustronnej konwencji zawierającej albo klauzulę o wzajemnej pomocy administracyjnej w celu zwalczania oszustw podatkowych i unikaniu opodatkowania albo klauzulę o niedyskryminacji ze względu na przynależność państwową, na podstawie której osoby prawne będące nierezydentami nie powinny podlegać większemu obowiązkowi podatkowemu od tego, jakiemu podlegają osoby prawne, których rzeczywiste centrum zarządzania znajduje się we Francji.

28. Drugie i trzecie pytanie zmierzają do na ustalenia, czy klauzula o wzajemnej pomocy administracyjnej w celu zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania może być stosowana w niniejszej sprawie. Zarówno dyrektywa 77/799, jak i konwencja zawarta pomiędzy Francją a Luksemburgiem, przewidują wzajemną pomoc administracyjną.

29. Skoro rząd francuski w celu uzasadnienia spornego podatku powołuje się na brak odpowiedniego systemu wzajemnej pomocy administracyjnej pomiędzy Francją a Luksemburgiem w zakresie holdingów regulowanych przez ustawę z 1929 r., przed udzieleniem odpowiedzi na bardziej ogólne pytanie dotyczące zgodności spornego systemu podatkowego z podstawowymi

swobodami należy wyjaśnić kwestię, czy w niniejszej sprawie ma zastosowanie instrument wzajemnej pomocy administracyjnej, bądź to w postaci dyrektywy 77/799, bądź to w postaci konwencji pomiędzy Luksemburgiem a Francją. W związku z tym pytanie drugie i trzecie zostanie rozpatrzone przed pytaniem pierwszym.

V — Pytanie drugie

30. W drugim pytaniu Cour de cassation w istocie dąży do ustalenia, czy sporny podatek należy do zakresu dyrektywy 77/799, zgodnie z definicją zawartą w art. 1 dyrektywy.

A — *Główne argumenty stron*

31. Zdaniem Elisy, rządu greckiego i Komisji podatek będący przedmiotem sporu należy do zakresu dyrektywy 77/799.

32. Rząd francuski wyraża odmienny pogląd. Twierdzi on w szczególności, iż podatek nie został wymieniony w art. 1 ust. 3 dyrektywy wśród krajowych podatków należących do przedmiotowego zakresu dyrektywy. Ponadto jest on nakładany na osoby prawne, a nie na osoby fizyczne, i pobierany jest od posiadanych przez nie nieruchomości. Wreszcie ma on na celu zapobieżenie oszustwom podatkowym i unikaniu opodatkowania, a nie opodatkowywanie kapitału w celu zwiększenia wpływów podatkowych państwa.

B — *Ocena prawna*

33. Przedstawiając kontekst historyczny, należy podkreślić, iż dyrektywa 77/799 dotycząca wzajemnej pomocy w dziedzinie podatków bezpośrednich została przyjęta w celu zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania [9]. Ustanawia ona mechanizm wzmożonej współpracy pomiędzy organami podatkowymi państw członkowskich oraz ułatwia wymianę informacji, które mogą mieć znaczenie dla prawidłowego naliczania podatków od dochodu i kapitału [10].

34. Zgodnie z art. 1 ust. 1 dyrektywy, wymiana informacji mających znaczenie dla celów dyrektywy dotyczy „podatków od dochodu i kapitału [majątku]". Artykuł 1 ust. 2 dyrektywy stanowi, iż za podatki od dochodu i kapitału [majątku], „bez względu na sposób ich pobierania, uważa się wszystkie

9 — Opinia rzecznika generalnego S. Albera w zakończonej wyrokiem z dnia 13 kwietnia 2000 r. sprawie C-420/98 W.N., Rec. I-2847, pkt 7.

10 — Zgodnie z dyrektywą Rady 2004/106/WE z dnia 16 listopada 2004 r. (Dz.U. 2004, L 359, str. 30), dyrektywa 77/799 ma również zastosowanie do wszelkich informacji związanych z ustanowieniem podatków od składek ubezpieczeniowych.

podatki od całkowitego dochodu, całkowitego kapitału lub od elementów dochodu czy kapitału [majątku], łącznie z podatkami od przychodów z tytułu sprzedaży kapitału ruchomego lub nieruchomego, podatki od wynagrodzeń płacone przez przedsiębiorstwa, jak również podatki od wzrostu wartości kapitału [majątku]". Biorąc pod uwagę, iż posłużono się wyrażeniem „łącznie", jest oczywiste, że przedstawione wyliczenie nie jest wyczerpujące.

35. Z art. 1 ust. 4, w którym stwierdzono iż „[u]stęp 1 ma również zastosowanie do wszystkich podatków o identycznym lub podobnym charakterze, które mogą być pobierane w późniejszym czasie, niezależnie [od tego], czy nakładano je dodatkowo w stosunku do podatków wymienionych w ust. 3 [czy] wprowadzano zamiast nich" wynikałoby, że zawarte w art. 1 ust. 3 wyliczenie podatków krajowych objętych zakresem dyrektywy również nie ma charakteru wyczerpującego. W tym względzie należy zauważyć, iż sporny podatek nie został wymieniony wśród francuskich podatków znajdujących się na wykazie, jednakże według rządu francuskiego „impôt de solidarité sur la fortune", który nie istniał w czasie przyjęcia dyrektywy, został wprowadzony w terminie późniejszym.

36. W związku z powyższym należy podkreślić, iż sporny podatek jest ściśle związany z francuskim podatkiem majątkowym („impôt de solidarité sur la fortune"). Faktycznie, kwestionowany podatek został wprowadzony w celu zwalczania oszustw i unikania opodatkowania w zakresie francuskiego podatku majątkowego, który jako taki należy do zakresu dyrektywy 77/799.

Według rządu francuskiego sporny podatek ma na celu skłonić osoby prawne, którym przysługuje prawo własności lub inne prawo rzeczowe na nieruchomości, a które nie są rezydentami francuskimi dla celów podatkowych, do udzielania informacji o tożsamości ich udziałowców, usuwając w ten sposób wszystkie bodźce, które zachęcałyby osoby fizyczne do ukrywania się za osobami prawnymi w celu uniknięcia podatku majątkowego. Oznacza to, iż racją bytu spornego podatku jest fakt istnienia podatku majątkowego oraz zapewnienie jego prawidłowego inkasowania.

37. Ponadto podatek może być faktycznie postrzegany jako pewien rodzaj zryczałtowanej kompensaty za utracony przez państwo francuskie w następstwie oszustw i unikania opodatkowania podatek majątkowy. W ten sposób — pomimo że wedle uwag rządu francuskiego zasadniczym celem podatku nie jest generowanie wpływów podatkowych dla państwa, lecz zapobieganie oszustwom podatkowym i unikaniu opodatkowania — to jednak pobierając sporny podatek, państwo francuskie w pewnym stopniu kompensuje utracone wpływy z tytułu podatku majątkowego, dążąc w ten sposób do wyeliminowania wszystkich bodźców, które zachęcałyby osoby fizyczne do stosowania strategii oszustw podatkowych i unikania opodatkowania.

38. W konsekwencji sporny podatek można uznać za pełniący pomocniczą rolę wobec francuskiego podatku majątkowego, wobec czego nielogiczne byłoby wyłączenie go z zakresu zastosowania dyrektywy, w sytuacji gdy podatek majątkowy do niego należy.

39. Należy również dodać, iż sporny podatek w sposób oczywisty pobierany jest od składnika kapitału, to jest od nieruchomości. Z wyroku Trybunału w sprawie Halliburton Services wynika, że przynajmniej w odniesieniu do podatków od nieruchomości Trybunał przyjął stosunkowo szerokie podejście do podatku od kapitału przy określaniu przedmiotowego zakresu dyrektywy 77/799 [11].

40. Co więcej, zasada jednolitej wykładni prawa wspólnotowego [12] sugeruje, iż nazwa przypisana konkretnemu podatkowi przez przepisy krajowe nie może być uważana za istotną dla określenia, czy dany podatek należy uważać za podatek od kapitału w rozumieniu art. 1 ust. 1 dyrektywy.

41. Wreszcie z art. 1 ust. 2 wynika, iż sposób nakładania podatku również nie ma żadnego znaczenia w tym względzie Tym samym okoliczność, że sporny podatek jest nakładany na osobę prawną, nie ma moim zdaniem większego znaczenia.

11 — Zobacz wyrok z dnia 12 kwietnia 1999 r. w sprawie C-1/93 Halliburton Services, Rec. str. I-1137, pkt 22. W tej sprawie Trybunał stanął na stanowisku, iż dyrektywa 77/799 ma zastosowanie wobec podatków od zbycia nieruchomości. Taki podatek jest nakładany na nabywcę przy nabyciu nieruchomości. Nie jest on nakładany na udział w takiej nieruchomości ani na zyski, jakie może ona przynosić właścicielowi.

12 — W tym zakresie zobacz między innymi wyrok z dnia 22 października 1987 r. w sprawie 314/85 Foto-Frost, Rec. str. 4199; wyrok z dnia 17 grudnia 1970 r. w sprawie 11/70 Internationale Handelsgesellschaft, Rec. str. 1125, a ostatnio wyrok z dnia 15 września 2005 r. w sprawie C-495/03 Intermodal Transports, Zb.Orz. str. I-8151.

42. W tych okolicznościach na pytanie drugie należy udzielić odpowiedzi, że podatek taki jak podatek sporny w postępowaniu przed sądem krajowym stanowi podatek od kapitału w rozumieniu art. 1 dyrektywy 77/799.

VI — Pytanie trzecie

43. W pytaniu trzecim Cour de cassation w istocie dąży do ustalenia, czy obowiązki nałożone na państwa członkowskie w zakresie wzajemnej pomocy w dziedzinie podatków na podstawie dyrektywy 77/799 sprzeciwiają się wykonaniu przez państwa członkowskie obowiązków o tym samym charakterze na mocy dwustronnej konwencji o pomocy administracyjnej w dziedzinie podatków, która wyłącza jedną kategorię podatników takich jak luksemburskie spółki holdingowe.

44. W niniejszej sprawie, co wynika z odpowiedzi na pytanie drugie, sporny podatek należy do zakresu dyrektywy 77/799, która zawiera zharmonizowane procedury współpracy administracyjnej pomiędzy państwami członkowskimi w zakresie prawidłowego

naliczania podatków od dochodu i majątku. Tym samym przepisy dyrektywy dotyczące współpracy administracyjnej będą miały zastosowanie.

45. Tymczasem dwustronna konwencja zawarta pomiędzy Luksemburgiem a Francją przewiduje wzajemną pomoc administracyjną, jednakże wyłącza pewne kategorie podatników spod jej zakresu, a konkretnie holdingi regulowane przez ustawę z 1929 r., odmawiając tym samym korzyści wynikających z klauzuli o współpracy administracyjnej.

46. W świetle powyższego proponowana przeze mnie odpowiedź na pytanie trzecie nastąpi poprzez określenie relacji pomiędzy dyrektywą 77/799, która ma zastosowanie w niniejszej sprawie, a postanowieniami konwencji dwustronnej zawartej pomiędzy Luksemburgiem a Francją, która co prawda przewiduje pomoc administracyjną, jednakże wyklucza spod jej zakresu określone kategorie podatników, a konkretnie holdingi regulowane przez ustawę z 1929 r.

A — *Główne argumenty stron*

47. Komisja uważa, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału państwo członkowskie może powoływać się na dyrektywę 77/799 w celu uzyskania od właściwych władz innego państwa członkowskiego wszelkich informacji, jakie uznaje za konieczne dla określenia dokładnej kwoty podatku dochodowego, do której podatnik jest zobowiązany. Z uwagi na fakt, że dyrektywa ta została wdrożona we wszystkich państwach członkowskich, ów system wymiany informacji funkcjonuje również pomiędzy Francją a Luksemburgiem.

48. Zasada nadrzędności prawa wspólnotowego wymaga ponadto, aby w pierwszej kolejności stosowane były przepisy dyrektywy 77/799, a nie przepisy dwustronnej konwencji zawartej z innym państwem członkowskim. W rzeczywistości zgodnie z orzecznictwem Trybunału państwo członkowskie nie może odstąpić od wymogów dyrektywy bądź innego wiążącego aktu wspólnotowego na tej podstawie, iż z przepisów umowy lub konwencji zawartej z innym państwem wynika co innego.

49. Elisa uważa, iż obowiązki nałożone na państwa członkowskie na podstawie dyrektywy 77/799 sprzeciwiają się wykonaniu przez państwa członkowskie obowiązków o tym samym charakterze na podstawie dwustronnej konwencji o pomocy administracyjnej w dziedzinie podatków, która wyłącza jedną kategorię podatników — takich jak luksemburskie spółki holdingowe — spod jej zakresu. Dyrektywa pozwala na wykonanie konwencji w takim zakresie, w jakim zastosowanie konwencji nie umniejsza skuteczności dyrektywy.

50. Rząd francuski uważa, iż obowiązki zawarte w dyrektywie 77/799 nie sprzeciwiają się zawieraniu przez państwo członkowskie konwencji w tym samym przedmiocie, która wyłącza spod jej zakresu pewne kategorie podatników, takie jak holdingi regulowane przez ustawę z 1929 r. Na poparcie tego poglądu rząd francuski odwołuje się w szczególności do faktu, iż zgodnie z art. 8 dyrektywy 77/799 w związku z prawem właściwym w Luksemburgu, Luksemburg jest uprawniony do oddalenia wniosków o udzielenie informacji innych organów podatkowych, jeśli informacje te dotyczyłyby opodatkowania holdingów regulowanych przez ustawę z 1929 r. W ten sposób, ani dyrektywa 77/799, ani konwencja zawarta pomiędzy Francją a Luksemburgiem nie zobowiązują władz luksemburskich do dostarczenia informacji o holdingach regulowanych przez ustawę z 1929 r. innym państwom członkowskim. Wobec powyższego rząd francuski może w sposób uzasadniony odmówić przyznania takim spółkom korzyści w postaci zwolnienia, które jest uzależnione od przesłanki istnienia konwencji o wzajemnej współpracy administracyjnej, ponieważ prawo luksemburskie pozbawia dyrektywę 77/799 skuteczności wobec holdingów regulowanych przez ustawę 1929 r.

B — *Ocena prawna*

51. Dyrektywa 77/799 jest formą instrumentu obowiązującego na obszarze całej Wspólnoty, zapewniającego istnienie minimalnego poziomu harmonizacji pomocy i współpracy administracyjnej pomiędzy wszystkimi państwami członkowskimi. Jako taki instrument musi ona być w pełni skuteczna, a także musi podlegać jednolitej wykładni i stosowaniu w całej Wspólnocie [13].

52. Artykuł 11 dyrektywy 77/799 zawiera wyraźne przepisy regulujące stosunek dyrektywy do innych aktów prawnych zawierających „dalej idące obowiązki, które służą wymianie informacji". Celem prawodawcy wspólnotowego przy wprowadzaniu takiego przepisu było wyjaśnienie skutków prawnych wszelkich dwustronnych konwencji, które zostały zawarte lub zostaną zawarte przez państwa członkowskie, a które mają taki sam przedmiot jak dyrektywa. Było to szczególnie istotne, gdyż dyrektywa została dodana do sieci już istniejących dwustronnych (i wielostronnych) konwencji przewidujących współpracę administracyjną w dziedzinie podatków [14] i jej głównym celem nie było wprowadzenie ograniczeń wobec istnie-

13 — W tym zakresie zobacz między innymi: wyrok w sprawie Foto-Frost, wymieniony powyżej w przypisie 12; wyrok w sprawie Internationale Handelsgesellschaft, wymieniony powyżej w przypisie 12, oraz ostatnio wyrok w sprawie Intermodal Transports, wymieniony powyżej w przypisie 12.

14 — Zobacz w szczególności motyw trzeci dyrektywy 77/799, który stanowi, iż „współpraca między administracjami na podstawie umów dwustronnych nie jest w stanie skutecznie przeciwdziałać nowym formom oszustw podatkowych i unikania płacenia podatków, które w coraz większym stopniu nabierają charakteru międzynarodowego". Potrzeba przyjęcia tej dyrektywy wynikała z faktu, iż nie wszystkie dwustronne stosunki między wszystkimi państwami członkowskimi były i są objęte umowami dwustronnymi o współpracy administracyjnej. Również zakres i moc zobowiązań w dziedzinie pomocy administracyjnej są różne w różnych umowach dwustronnych.

jących obowiązków lub możliwości pomocy, lecz raczej ich stworzenie [15].

53. W tym kontekście taki przepis jak art. 11 dyrektywy zapewnia, że państwa członkowskie mogą utrzymywać lub zawierać w szczególności dwustronne umowy mające za przedmiot te same sprawy co dyrektywa, a tym sposobem utrzymywać lub ustanawiać formę współpracy wykraczającej poza współpracę ustanowioną przez dyrektywę. W świetle zasady skuteczności i jednolitego stosowania prawa wspólnotowego konsekwencją art. 11 dyrektywy jest to, że dwustronna umowa w dziedzinie podatków ma zastosowanie w takim zakresie, w jakim zawiera dalej idące obowiązki, które służą wymianie informacji, niż te, które zostały ustanowione przez dyrektywę.

54. W tym względzie nie jest zasadny argument, że przepis, spod którego została wyłączona pewna kategoria podatników — w niniejszej sprawie holdingi regulowane przez ustawę z 1929 r. — może być uważany, przynajmniej jeśli chodzi o wykluczonych podatników, za obowiązek mający szerszy zakres niż przepisy dyrektywy, która nie zawiera podobnych wyłączeń ze swojego zakresu. Wobec powyższego postanowienia dwustronnej konwencji zawartej pomiędzy Luksemburgiem a Francją, która co do zasady przewiduje pomoc administracyjną, jednakże wyłącza ze swego zakresu określoną kategorię podatników, konkretnie holdingi regulowane przez ustawę z 1929 r., nie może mieć zastosowania w niniejszej sprawie.

55. Ustalenie, iż konwencja może być wykonywana w takim stopniu, który w żaden sposób nie ogranicza stosowania dyrektywy 77/799, w tym jej stosowania wobec holdingów regulowanych przez ustawę z 1929 r., znajduje potwierdzenie w orzecznictwie Trybunału, zgodnie z którym państwa członkowskie nie mogą powoływać się na dwustronną konwencję w dziedzinie podatków w celu uchylenia się od obowiązków nałożonych na nich przez traktat [16]. Tak więc nie byłoby na przykład możliwe wyłączenie określonej kategorii podatników z zakresu dyrektywy poprzez zastosowanie dwustronnej konwencji w dziedzinie podatków.

56. Z powyższego wynika, iż na pytanie trzecie należy odpowiedzieć w ten sposób, że nałożone na państwa członkowskie przez dyrektywę 77/799 obowiązki w zakresie wzajemnej pomocy w dziedzinie podatków sprzeciwiają się wykonaniu przez państwa członkowskie obowiązków o tym samym charakterze na podstawie dwustronnej konwencji o pomocy administracyjnej w dziedzinie podatków, która wyłącza kategorię podatników — takich jak luksemburskie spółki holdingowe regulowane przez ustawę z 1929 r. — tylko w takim stopniu, w jakim zapewnienie skuteczności umowie dwustronnej uniemożliwiałoby stosowanie dyrektywy wobec tych podatników.

15 — Zobacz B. Terra i P. Wattel „European Tax Law", Kluwer 2005, str. 681.

16 — Wyrok z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-170/05 Denkavit International i Denkavit France, Zb.Orz. str. I-11949, pkt 53.

VII — Pytanie pierwsze

57. W pytaniu pierwszym Cour de cassation w istocie dąży do ustalenia, czy przepisy traktatu dotyczące swobody przedsiębiorczości (art. 43 i nast. WE) oraz o swobody przepływu kapitału (art. 56 i nast. WE) sprzeciwiają się temu, aby państwo członkowskie utrzymywało podatek od rzeczywistej wartości rynkowej nieruchomości, od którego osoby prawne będące rezydentami Francji są zwolnione, natomiast zwolnienie osób prawnych będących rezydentami innego państwa członkowskiego jest uzależnione od istnienia dwustronnej konwencji zawierającej albo klauzulę o wzajemnej pomocy administracyjnej dla zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, albo klauzulę o niedyskryminacji pod względem opodatkowania ze względu na przynależność państwową, co oznacza, że spółki będące rezydentami innego państwa członkowskiego niż Francja nie powinny podlegać większemu obowiązkowi podatkowemu niż obowiązek, jakiemu podlegają osoby prawne będące rezydentami francuskimi.

A — *Główne argumenty stron*

58. Według rządu francuskiego, greckiego, włoskiego oraz rządu Zjednoczonego Królestwa art. 43 WE i 56 WE należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się obowiązywaniu przepisów takich jak sporne przepisy francuskie.

59. Komisja i Elisa wyrażają odmienny pogląd. Komisja uważa w szczególności, że wyłącznie przepisy o swobodnym przepływie kapitału (art. 56 i nast. WE) mają zastosowanie w niniejszej sprawie. Podnosi ona, iż art. 56 WE sprzeciwia się istnieniu przepisów krajowych takich jak art. 990D i 990E CGI. Elisa uważa, iż zarówno art. 43 WE, jak i 56 WE, sprzeciwiają się istnieniu przepisów krajowych, takich jak art. 990D i 990E CGI.

B — *Które z podstawowych wolności mają zastosowanie w niniejszej sprawie?*

60. Tytułem wstępu należy podkreślić, że pomimo iż bezpośrednie opodatkowanie należy do kompetencji państw członkowskich, muszą one ją wykonywać w sposób zgodny z prawem wspólnotowym [17], w tym również z przepisami ustanawiającymi zasady swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej oraz swobodnego przepływu kapitału.

61. W niniejszej sprawie pytania przedłożone przez sąd krajowy odnoszą się zarówno

17 — Zobacz między innymi wyrok z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-80/94 Wielockx, Rec. I-2493, pkt 16; wyrok z dnia 10 marca 2005 r. w sprawie C-39/04 Laboratoires Fourier, Zb.Orz. I-2057, pkt 14; wyrok z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-513/03 van Hilten-van der Heijden, Zb.Orz. I-1957, pkt 36; oraz wyrok z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-386/04 Centro di Musicologia Stauffer, Zb.Orz. str. I-8203, pkt 15.

do swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej (art. 43 WE), jak i swobodnego przepływu kapitału (art. 56 i nast. WE). Komisja w swoich pisemnych uwagach zakwestionowała to podejście oraz podniosła kwestię, czy swoboda podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej wywiera jakikolwiek wpływ na niniejszy spór. Wydaje się, iż jej pogląd popiera rząd włoski. W konsekwencji koniecznym staje się zbadanie, czy w świetle stanu faktycznego sprawy Elisa może powoływać się na przepisy związane ze swobodą podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej lub na przepisy regulujące swobodny przepływ kapitału.

62. Swoboda wykonywania działalności gospodarczej, którą art. 52 traktatu przyznaje obywatelom państw Wspólnoty i która oznacza dla nich dostęp do działalności na własny rachunek oraz możliwość jej wykonywania, jak również prawo tworzenia przedsiębiorstw i zarządzania nimi na tych samych warunkach co warunki określone przez przepisy państwa członkowskiego siedziby przedsiębiorstwa dla jego własnych obywateli, obejmuje, zgodnie z art. 58 traktatu, przysługujące spółkom utworzonym zgodnie z prawem państwa członkowskiego i mającym statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Wspólnoty prawo wykonywania działalności w danych państwach członkowskich za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji [18].

63. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału pojęcie swobody wykonywania działalności gospodarczej w rozumieniu traktatu jest pojęciem bardzo szerokim, oznaczającym możliwość uczestniczenia przez obywatela wspólnotowego w sposób trwały i nieprzerwany w życiu gospodarczym państwa członkowskiego innego niż jego państwo pochodzenia i czerpania z tego tytułu korzyści, a tym samym wspieranie w ten sposób wzajemnego gospodarczego i społecznego przenikania wewnątrz Wspólnoty na płaszczyźnie działalności wykonywanej na własny rachunek [19]. Niemniej jednak aby możliwe było zastosowanie przepisów dotyczących swobody wykonywania działalności gospodarczej, co do zasady konieczne jest, by była zagwarantowana stała obecność w przyjmującym państwie członkowskim, a w przypadku posiadania nieruchomości — czynnego zarządu tymi nieruchomościami [20].

64. Wydaje się, iż Elisa, jako spółka holdingowa, nie wykonuje żadnej działalności komercyjnej poza posiadaniem praw własności nieruchomości położonych we Francji, jednakże postanowienie sądu krajowego oraz informacje przekazane przez strony postępowania przed Trybunałem nie są całkowicie przekonujące w tym względzie.

65. W każdym razie należy zauważyć, iż Trybunał konsekwentnie rozpatrywał przepisy związane z nabyciem lub eksploatacją

18 — Zobacz wyrok z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain, Rec. I-6161, pkt 34; wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. I-10837, pkt 30; oraz wyrok w sprawie Centro di Musicologia Stauffer, wymieniony powyżej w przypisie 17, pkt 17.

19 — Zobacz wyrok w sprawie Centro di Musicologia Stauffer, wymieniony powyżej w przypisie 17, pkt 18 oraz przywołane tam orzecznictwo.

20 — Zobacz wyrok w sprawie Centro di Musicologia Stauffer, wymieniony powyżej w przypisie 17, pkt 19.

nieruchomości w kontekście swobody przepływu kapitału, nawet jeżeli sąd krajowy, np. w wyrokach w sprawach Konle [21], Centro di Musicologia Stauffer [22] oraz Festersen [23] odwoływał się również do swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej [24].

66. W tym kontekście Trybunał utrzymuje, iż wykonywanie prawa do nabywania, zbywania nieruchomości na terytorium innego państwa członkowskiego i korzystania z niej stanowi niezbędne uzupełnienie swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej [25].

67. Jak wynika jasno z nomenklatury przepływów kapitału zawartej w załączniku I do dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu (artykuł uchylony traktatem z Amsterdamu) [26], przepływy kapitału obejmują inwestycje w nieruchomości na terytorium państwa członkowskiego dokonywane przez nierezydentów. Nomenklatura ta nadal posiada wartość pomocniczą dla definiowania pojęcia przepływów kapitału [27].

68. W konsekwencji, swoboda przepływu kapitału obejmuje zarówno własność nieruchomości, jak i zarządzanie nimi. Bezsporne jest, że Elisa, której siedziba położona jest w Luksemburgu, jest właścicielem nieruchomości we Francji. Wobec powyższego sytuacja będąca przedmiotem postępowania należy do zakresu przepisów traktatu dotyczących swobodzie przepływu kapitału, a Elisa może w każdym przypadku powoływać się na te przepisy w niniejszym postępowaniu.

69. Ponadto, co zostanie omówione poniżej, sporny przepis ma na celu właśnie zapobieganie oszustwom podatkowym i unikaniu opodatkowania przez osoby fizyczne, które dla celów podatkowych są rezydentami we Francji, gdzie normalnie podlegałyby obowiązkowi zapłaty podatku majątkowego od nieruchomości we Francji, jeżeli posiadłyby taką nieruchomości, we własnym imieniu jako osoby fizyczne. Tym samym sporny podatek jest w szczególności ukierunkowany na transgraniczne inwestycje w nieruchomości, które niekoniecznie wiążą się z jakimkolwiek podejmowaniem i wykonywaniem działalności gospodarczej na terytorium francuskim. Wobec powyższego krajowe sporne przepisy krajowe mogą wywierać wpływ na transgraniczny charakter

21 — Wyrok z dnia 1 czerwca 1999 r. w sprawie C-302/97, Rec. str. I-3099, pkt 39 i nast.

22 — Wymieniony powyżej w przypisie 17, pkt 16 i nast.

23 — Wyrok z dnia 25 stycznia 2007 r. w sprawie C-370/05, Zb.Orz. str. I-1129, pkt 20 i nast.

24 — Wyjątek od tego podejścia został uczyniony we wcześniejszym wyroku z dnia 6 listopada 1984 r. w sprawie 182/83 Fearon, Rec. 3677, w której na podstawie stanu faktycznego sprawy jednak występował oczywisty związek ze swobodą podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej.

25 — Zobacz wyrok w sprawie Konle, wymieniony powyżej w przypisie 21, pkt 22, oraz wyrok z dnia 5 marca 2002 r. w sprawach połączonych C-515/99, od C-519/99 do C-524/99 i od C-526/99 do C-540/99 Reisch i in., Rec. I-2157, pkt 29 i 30.

26 — Dz.U. 1988, L 178, str. 5.

27 — Zobacz ostatnio wyrok w sprawie Centro di Musicologia Stauffer, wymieniony powyżej w przypisie 17, pkt 22 oraz przywołane tam orzecznictwo, oraz wyrok w sprawie Festersen, wymieniony powyżej w przypisie 23, pkt 23.

inwestycji. Wszelkie ograniczenia swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej pozostają jedynie nieuniknioną konsekwencją ograniczenia swobodnego przepływu kapitału [28].

70. W związku z tym uważam, że to swobodny przepływu kapitału powinien stanowić zasadnicze kryterium oceny w niniejszej sprawie.

71. W każdym razie jeżeli sąd krajowy z uwagi na stan faktyczny sprawy rozpatrywanej przez niego sprawy dojdzie do przekonania, że zastosowanie mają także przepisy dotyczące swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarcze, to należy pamiętać, iż poniżej przedstawione rozważania, a w szczególności rozważania dotyczące zasady proporcjonalności, będą miały zastosowanie również do swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej [29].

C — *Zasada swobodnego przepływu kapitału*

72. Przed ustaleniem tego, czy przepisy krajowe takie jak sporne przepisy są zgodne z zasadą swobodnego przepływu kapitału, przydatne jest przypomnienie charakterystycznych cech owej podstawowej swobody, która najprawdopodobniej jest jedną z najmniej znanych swobód podstawowych spośród swobód ustanowionych traktatem WE.

73. Na wstępie należy podkreślić, że swobodny przepływ kapitału różni się od pozostałych podstawowych swobód sposobem, w jaki został sformułowany, wobec czego nasuwa się pytanie, czy z tego sformułowania wynikają jakiekolwiek praktyczne konsekwencje.

74. O ile art. 56 WE zawiera ogólny zakaz ograniczeń w przepływie kapitału, to z art. 58 ust. 1 lit. a) WE jasno wynika, iż zakaz ten nie narusza prawa państw członkowskich do stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału. Jednak prawo to zostało z kolei ograniczone przez art. 58 ust. 3 WE, który stanowi, iż rozróżnienia czynione przez państwa członkowskie pomiędzy podatnikami ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału [30].

28 — Zobacz w drodze analogii wyrok z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-452/04 Fidium Finanz, Zb.Orz. str. I-9521, pkt 49, oraz wyrok z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. str. I-7995, pkt 33.

29 — Zobacz opinia rzecznika generalnego C. Stix-Hackl w sprawy Festersen, zakończonej wyrokiem wymienionym powyżej w przypisie 23, pkt 30.

30 — Zasady te zostały powtórzone w odniesieniu do podatków bezpośrednich, między innymi w wyroku z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Rec. str. I-7477, pkt 28, oraz w wyroku w sprawie Centro di Musicologia Stauffer, wymienionym powyżej w przypisie 17, pkt 31.

75. W sprawie Manninen Trybunał po raz pierwszy miał sposobność [31] rozważenia prawodawczych kompetencji państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich w świetle zasady swobodnego przepływu kapitału na podstawie artykułów 56 WE i 58 WE. Jedną z kluczowych zasad, jakie Trybunał ustanowił w tym wyroku, była zasada, zgodnie z którą aby dane przepisy krajowe w dziedzinie podatków, które ustanawiają rozróżnienie pomiędzy podatnikami ze względu na miejsce inwestowania kapitału, mogły zostać uznane za zgodne z przepisami traktatu dotyczącymi swobodny przepływu kapitału, odmienne traktowanie musi dotyczyć sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne lub musi być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego takimi jak konieczność ochrony spójności systemu podatkowego lub skutecznej kontroli podatkowej [32].

76. Co więcej, aby można było ją uznać za uzasadnioną, różnica w traktowaniu osób prawnych mających siedzibę we Francji i osób prawnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich nie może wykraczać ponad to, co jest niezbędne dla osiągnięcia celów spornej regulacji [33].

77. Z powyższego wynika, że pojęcie „ograniczenie" w zakresie swobodnego przepływu kapitału odpowiada pojęciu „ograniczenia", które Trybunał wypracował w związku z pozostałymi podstawowymi swobodami. W związku z tym każdy przepis, który utrudnia lub czyni mniej atrakcyjnym transgraniczny przepływ kapitału i który tym samym jest w stanie zniechęcić inwestorów od jego przeprowadzenia, stanowi ograniczenie przepływu kapitału [34].

78. Ponadto pomimo że prawdą jest, iż w treści art. 56 ust. 1 WE nie można doszukać się zakazu dyskryminacji, a co najwyżej można go pośrednio wywnioskować z art. 58 ust. 3 WE [35], to jednak swobodny przepływ kapitału, tak jak wszystkie podstawowe swobody, obejmuje również zakaz dyskryminacji. Oznacza to zakaz zróżnicowanego traktowania podmiotów działających na rynku finansowym ze względu na ich przynależność państwową, odmienne miejsce zamieszkania lub miejsce inwestowania kapitału, jeśli takie zróżnicowanie nie jest obiektywnie uzasadnione.

D — *Charakterystyka prawna spornego podatku*

79. Z powyższych rozważań wynika, że aby móc udzielić odpowiedzi na pytanie

31 — W wyroku z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. str. I-4071, pkt 43–45, Trybunał już udzielił kilku wskazówek na temat znaczenia tych przepisów, lecz wskazówki te dotyczyły ich bezpośredniego poprzednika (art. 67 WE).

32 — Zobacz w tym zakresie wyrok w sprawie Verkooijen, wymieniony powyżej w przypisie 31, pkt 43; wyrok w sprawie Manninen, wymieniony powyżej w przypisie 30, pkt 29; oraz w wyrok sprawie Centro di Musicologia Stauffer, wymieniony powyżej w przypisie 17, pkt 32.

33 — Zobacz w tym zakresie wyrok w sprawie Verkooijen, wymieniony powyżej w przypisie 31, pkt 43; wyrok w sprawie Manninen, wymieniony powyżej w przypisie 30, pkt 29; oraz wyrok w sprawie Centro di Musicologia Stauffer, wymieniony powyżej w przypisie 17, pkt 32.

34 — Zobacz w tym zakresie opinia rzecznik generalnej J. Kokott w zakończonej wyrokiem z dnia 19 stycznia 2006 r. sprawie C-265/04 Bouanich, Zb.Orz. str. I-923, pkt 30.

35 — Zobacz w tym zakresie opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie Bouanich, wymieniona powyżej w przypisie 34, pkt 31.

pierwsze, na samym wstępie należy ustalić, czy francuski sporny system podatkowy stanowi ograniczenie przepływu kapitału.

80. Według spornych przepisów zdarzeniem podatkowym jest posiadanie praw własności lub niektórych innych praw rzeczowych na nieruchomości we Francji na dzień 1 stycznia danego roku.

81. Osoby prawne mające rzeczywiste centrum zarządzania we Francji (zwane dalej również „rezydentami") są zwolnione ze spornego podatku. Osoby prawne nie mające rzeczywistego centrum zarządzania we Francji (zwane dalej również „nierezydentami") są zrównane z osobami prawnymi będącymi rezydentami, o ile na mocy traktatu nie powinny podlegać większemu obowiązkowi podatkowemu. Z postanowienia odsyłającego wynika, że przesłanka ta odnosi się do sytuacji, gdy Francja zawarła z państwem, w którym osoba prawna będąca nierezydentem ma swoje rzeczywiste centrum zarządzania, konwencję zawierającą klauzulę o niedyskryminacji w sprawach podatkowych. Osoby prawne będące rezydentami oraz zrównane z nimi osoby prawne będące nierezydentami są zwolnione, pod warunkiem że wykonają określone obowiązki dotyczące złożenia deklaracji organom podatkowym. W szczególności muszą one przekazywać każdego roku albo podjąć się i przestrzegać obowiązku przekazania organowi podatkowemu na jego żądanie położenia i opisu posiadanych przez nie nieruchomości na dzień 1 stycznia oraz tożsamości i adresu ich akcjonariuszy, wspólników lub innych członków, liczby udziałów lub innych praw posiadanych przez każdego z nich oraz dowodów posiadania rezydencji dla celów podatkowych.

82. Ponadto osoby prawne będące nierezydentami mogą zostać zwolnione, jeżeli spełniona jest przesłanka, iż państwo lub terytorium, na którym znajduje się ich siedziba, zawarło z Francją konwencję o wzajemnej pomocy administracyjnej dla zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania. Takie osoby nie później niż do 15 maja każdego roku muszą złożyć oświadczenie, w którym podadzą położenie, opis i wartość nieruchomości znajdujących się w ich posiadaniu na dzień 1 stycznia, tożsamość i adres ich członków na ten dzień oraz liczbę udziałów posiadanych przez każdego z nich.

83. Z powyższego wynika, że o ile osoba prawna będąca rezydentem jest co do zasady zwolniona z podatku, to osoba prawna będąca nierezydentem musi mieć swoje rzeczywiste centrum zarządzania w państwie, które zawarło z Francją albo konwencję zawierającą klauzulę o niedyskryminacji w sprawach podatkowych, albo konwencję zawierającą klauzulę o wzajemnej pomocy administracyjnej dla zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania. Wymóg ten stanowi różnicę w traktowaniu pomiędzy osobami prawnymi podlegającymi spornemu ze względu na położenie ich rzeczywistego centrum zarządzania.

84. Tymczasem sporny system podatkowy jest w stanie uczynić inwestowanie w nieruchomości we Francji mniej atrakcyjnym dla osób prawych będących nierezydentami. Jeżeli osoba prawna będąca nierezydentem ma swoje rzeczywiste centrum zarządzania w państwie członkowskim, które nie zawarło z Francją konwencji zawierającej klauzulę o niedyskryminacji w sprawach podatkowych albo konwencji o wzajemnej pomocy administracyjnej dla zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, to wówczas nieruchomość posiadana bezpośrednio lub pośrednio przez osobę prawną będącą nierezydentem może zostać opodatkowana spornym podatkiem. Dotyczy to również osób prawnych wyłączonym z zakresu zastosowania takich klauzul, co ma miejsce w przypadku holdingów regulowanych przez ustawę z 1929 r., które zostały z zakresu konwencji zawartej pomiędzy Francją a Luksemburgiem.

85. W związku z tym sporny podatek stanowi ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału, które co do zasady jest zakazane przez art. 56 WE.

E — *Czy sytuacja rezydentów i nierezydentów jest obiektywnie porównywalna?*

86. Zgodne z tym, o czym była mowa powyżej, z orzecznictwa Trybunału wynika, że krajowe przepisy podatkowe takie jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym mogło zostać uznane za zgodne z przepisami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, jeżeli różnica w traktowaniu dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne.

87. Komisja twierdzi, iż sytuacje rezydentów i nierezydentów mogą zostać uznane za różniące się, jeżeli w przypadku niektórych państw nie istnieją możliwości uzyskania odpowiednich informacji dotyczących udziałowców określonych osób prawnych posiadających nieruchomości. Według Komisji takie różnice nie istnieją jeśli chodzi o państwa członkowskie UE, gdyż akty mające na celu udoskonalenie współpracy, jak np. dyrektywa 77/799, zapewniają minimalny poziom wymiany informacji.

88. Wydaje się jednak, iż Trybunał ocenia obiektywną sytuację podatników wobec danego przepisu podatkowego [36], a nie na podstawie celów, do realizacji których zmierza dany przepis za pośrednictwem zwolnień.

89. W niniejszej sprawie wydaje się oczywiste, że jeżeli chodzi o zdarzenie podatkowe, to znaczy bezpośrednie lub pośrednie

36 — Zobacz w tym zakresie wyrok w sprawie Manninen, wymieniony powyżej w przypisie 30, pkt 36.

posiadanie nieruchomości lub praw rzeczowych na nieruchomości we Francji przez osoby prawne na dzień 1 stycznia danego roku, to osoby prawne mające swoje rzeczywiste centrum zarządzania we Francji oraz osoby prawne mające swoje rzeczywiste centrum zarządzania poza Francją znajdują się w takim samym położeniu jeśli chodzi o kwestię opodatkowania nieruchomości.

90. Przepisy te nie mogą odmiennie traktować tych osób w zakresie przyznania korzyści dotyczącego tego samego podatku, np. zwolnień, bez jednoczesnego wywołania dyskryminacji. Traktując te dwie kategorie osób prawnych w ten sam sposób pod względem opodatkowania ich nieruchomości, prawodawca francuski w rzeczywistości przyznał, iż nie występuje żadna obiektywna różnica w ich sytuacji, w odniesieniu do szczególnych zasad i warunków związanych z tym podatkiem, która uzasadniałaby odmienne traktowanie [37].

91. W konsekwencji w okolicznościach faktycznych takich jak w postępowaniu przed sądem krajowym sporne przepisy krajowe skutkują odmiennym traktowaniem osób prawnych znajdujących się w obiektywnie porównywalnych sytuacjach.

92. W konsekwencji takie przepisy podatkowe nie mogą co do zasady stanowić odmiennego traktowania dozwolonego przez art. 58 ust. 1 lit. a) WE, chyba że może ono zostać uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego [38].

F — *Uzasadnienie poprzez nadrzędne względami interesu ogólnego*

93. Rząd francuski w celu uzasadnienia spornego podatku powołuje się na powody dotyczące skuteczności kontroli podatkowej oraz zapobiegania oszustwom podatkowym i unikaniu opodatkowania.

94. Trybunał konsekwentnie stoi na stanowisku, iż zapobieganie oszustwom podatkowym i unikaniu opodatkowania [39] oraz skuteczność kontroli podatkowej [40] należą do

37 — Zobacz w tym zakresie wyrok z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie 270/83 Komisja przeciwko Francji, Rec. 273, pkt 20. Zobacz również opinia rzecznika generalnego C.O. Lenza w sprawie C-250/95 Futura Participations i Singer, Rec. I-2471, pkt 38 i 39.

38 — Zobacz w tym zakresie wyrok w sprawie Verkooijen, wymieniony powyżej w przypisie 31, pkt 46; wyrok w sprawie Manninen, wymieniony powyżej w przypisie 30, pkt 29; wyrok w sprawie Bouanich, wymieniony powyżej w przypisie 34, pkt 38; oraz wyrok w sprawie Centro di Musicologia Stauffer, wymieniony powyżej w przypisie 17, pkt 32.

39 — Zobacz m.in. wyrok z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, Rec. str. I-4695, pkt 26; wyrok z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98 Metallgesellschaft i in., Rec. str. I-1727, pkt 57; wyrok z dnia 21 listopada 2002 r. w sprawie C-436/00 X i Y, Rec. str. I-10829, pkt 61; wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-324/00 Lankhorst-Hohorst, Rec. str. I-11779, pkt 37; oraz wyrok w sprawie Marks & Spencer, wymieniony powyżej w przypisie 18, pkt 57.

40 — Zobacz w szczególności wyrok w sprawie Futura Participations i Singer, wymieniony powyżej w przypisie 37, pkt 31.

nadrzędnych względów interesu publicznego mogących uzasadniać ograniczenie korzystania z podstawowych swobód [41].

95. W świetle celu zamierzonego przez sporny krajowy przepis powody te w pewnym stopniu nakładają się na siebie, ponieważ przepis ten ma na celu zapewnienie uzyskania informacji niezbędnych do nałożenia podatku majątkowego, zapobiegając tym sposobem oszustwom podatkowym i unikaniu opodatkowania w zakresie tego podatku.

96. W pierwszej kolejności należy podkreślić, że o ile Trybunał wielokrotnie potwierdzał, iż skuteczność kontroli podatkowej stanowi nadrzędny wzgląd interesu publicznego mogący uzasadniać ograniczenie korzystania z podstawowych swobód gwarantowanych traktatem [42], to jednak w praktyce bardzo niechętnie uznaje takie uzasadnienia, jako że jak dotychczas tylko jeden raz państwo członkowskie skutecznie powołało się na nią w sprawie dotyczącej podatków bezpośrednich — w sprawie Futura Participations i Singer [43]. Z orzecznictwa Trybunału wynika, że państwo członkowskie może stosować tylko takie środki, które umożliwiają zainteresowanemu państwu członkowskiemu jasne i precyzyjne ustalenie podatników podlegających określonemu podatkowi oraz kwot, jakie mają oni zapłacić [44].

97. Podobne ograniczenia można zauważyć w odniesieniu do uzasadnień opartych na zwalczaniu oszustw podatkowym i unikania opodatkowania. Uznając, iż zwalczenie oszustw podatkowych i unikania opodatkowania stanowią nadrzędny wzgląd interesu publicznego mogący uzasadniać ograniczenie korzystania z podstawowych swobód [45], Trybunał w praktyce ograniczył możliwość powoływania się na uzasadnienia oparte na zwalczeniu oszustw podatkowych i unikania opodatkowania do stosunkowo ściśle zakreślonych ram [46].

98. W rzeczywistości bowiem, zgodnie z często występującą w orzecznictwie formułą, przeszkoda w wykonywaniu zagwarantowanej przez traktat swobody może być uzasadniona zwalczeniem oszustw podatkowych i unikania opodatkowania jedynie wtedy, gdy szczególnym celem spornych przepisów jest odmowa przyznania korzyści podatkowej całkowicie sztucznym konstrukcjom mającym na celu obejście prawa krajowego [47].

41 — Zobacz np. wyrok z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie C-334/02 Komisja przeciwko Francji, Rec. I-2229, pkt 27. Zobacz również opinia rzecznika generalnego P. Légera w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, zakończonej wyrokiem wymienionym powyżej w przypisie 28, pkt 85.

42 — Zobacz między innymi wyrok w sprawie C-334/02 Komisja przeciwko Francji, wymieniony powyżej w przypisie 41, pkt 27.

43 — Wymieniony powyżej w przypisie 37, punkt 31.

44 — Zobacz w tym zakresie wyrok z dnia 8 lipca 1999 r. w sprawie C-254/97 Baxter, Rec. str. I-4809, pkt 18, oraz wyrok w sprawie Laboratoires Fournier, wymieniony powyżej w przypisie 17, pkt 24.

45 — Zobacz m.in. wyrok w sprawie ICI, wymieniony powyżej w przypisie 39, pkt 26; wyrok w sprawie Metallgesellschaft i in., wymieniony powyżej w przypisie 39, pkt 57; wyrok w sprawie X i Y, wymieniony powyżej w przypisie 39, pkt 61; wyrok w sprawie Lankhorst-Hohorst, wymieniony powyżej w przypisie 39, pkt 37; oraz wyrok w sprawie Marks & Spencer, wymieniony powyżej w przypisie 18, pkt 57.

46 — Zobacz opinia rzecznika generalnego P. Légera w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, zakończonej wyrokiem wymienionym powyżej w przypisie 28, pkt 87.

47 — Zobacz między innymi wyrok w sprawie ICI, wymieniony powyżej w przypisie 39, pkt 26; wyrok w sprawie X i Y, wymieniony powyżej w przypisie 39, pkt 61; wyrok w sprawie Lankhorst-Hohorst, wymieniony powyżej w przypisie 39, pkt 37; wyrok z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, Rec. str. I-2409, pkt 50; oraz wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, wymieniony powyżej w przypisie 28, pkt 51.

99. Z powyższego wynika, że aby dany przepis, którego celem jest zwalczanie oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, był proporcjonalny, powinien ograniczać się w miarę możliwości wyłącznie do przypadków związanych z rzeczywistym ryzykiem oszustw podatkowych poprzez stosowanie całkowicie sztucznych konstrukcji [48] oraz musi być tak sformułowany w świetle wszystkich przesłanek jego stosowania i zwolnień, aby miał zastosowanie wyłącznie w specyficznych okolicznościach, odpowiadających przypadkom, w których prawdopodobieństwo ryzyka oszustw podatkowych jest największe [49].

100. Według orzecznictwa Trybunału „całkowicie sztucznymi konstrukcjami" są takie konstrukcje, które nie odzwierciedlają rzeczywistości gospodarczej [50]. W kwestii swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej Trybunał stoi na stanowisku, iż rzeczywistość gospodarcza oznacza faktyczne podjęcie i wykonywanie działalności gospodarczej przez daną spółkę w przyjmującym państwie członkowskim [51].

101. Jeżeli zastosujemy to podejście do swobody przepływu kapitału, to wynika z niego, że przepisy ograniczające nie powinny wykraczać poza skuteczne opodatkowanie nieruchomości tych osób prawnych, których siedziba formalnie znajduje się w innym państwie członkowskim, podczas gdy owo usytuowanie nie odzwierciedla rzeczywistości gospodarczej.

102. Jeśli chodzi o ciężar dowodu, to zgodnie z orzecznictwem Trybunału co do zasady udowodnienie ryzyka oszustwa podatkowego lub unikania opodatkowania w każdym przypadku spoczywa na organach podatkowych danego państwa członkowskiego [52]. Nie można wnosić z faktu wykonywania przez podatnika podstawowej swobody do ustanowienia siedziby lub miejsca zamieszkania w innym państwie członkowskim, iż takiemu podatnikowi przyświeca oszukańczy cel [53]. Ogólne domniemanie oszustwa podatkowego lub unikania opodatkowania nie może uzasadniać przepisu podatkowego, który jest sprzeczny z celami Traktatu [54]. Trybunał uznał nawet, że przyjęcie przepisu ogólnego, który automatycznie wyłączałby określone kategorie działań spod ulg podatkowych, bez względu na to czy rzeczywiście dochodzi do unikania opodatkowania lub oszustw podatkowych, nie może zostać uznane za proporcjonalne [55].

103. Ostatnio Trybunał udoskonalił podejście do ogólnego domniemania oszustwa

48 — Zobacz w tym zakresie wyrok w sprawie ICI, wymieniony powyżej w przypisie 39, pkt 26; wyrok w sprawie Lankhorst-Hohorst, wymieniony powyżej w przypisie 39, pkt 37; wyrok w sprawie de Lasteyrie du Saillant, wymieniony powyżej w przypisie 47, pkt 50, wyrok w sprawie Marks & Spencer, wymieniony powyżej w przypisie 18, pkt 57, oraz wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, wymieniony powyżej w przypisie 28, pkt 51.

49 — Zobacz w tym zakresie opinia rzecznika generalnego P. Légera w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, zakończonej wyrokiem wymienionym powyżej w przypisie 28, pkt 137.

50 — Zobacz w tym zakresie wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, wymieniony powyżej w przypisie 28, pkt 55.

51 — Zobacz w tym zakresie wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, wymieniony powyżej w przypisie 28, pkt 54.

52 — Zobacz opinia rzecznika generalnego J. Mischa w sprawie de Lasteyrie du Saillant, zakończonej wyrokiem wymienionym powyżej w przypisie 47, pkt 59.

53 — Zobacz w tym zakresie wyrok w sprawie ICI, wymieniony powyżej w przypisie 39, pkt 26; wyrok w sprawie Metallgesellschaft i in., wymieniony powyżej w przypisie 39, pkt 57; wyrok w sprawie X i powyżej, wymieniony powyżej w przypisie 39, pkt 61 i 62; wyrok w sprawie Lankhorst-Hohorst, wymieniony powyżej w przypisie 39, pkt 37; wyrok w sprawie de Lasteyrie du Saillant, wymieniony powyżej w przypisie 47, pkt 50 i 51.

54 — Zobacz w tym zakresie wyrok z dnia 26 września 2000 r. w sprawie C-478/98 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. I-7587, pkt 45, oraz wyrok w sprawie C-334/02 Komisja przeciwko Francji, wymieniony powyżej w przypisie 41, pkt 27.

55 — Zobacz w tym zakresie wyrok z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie C-28/95 Leur-Bloem, Rec. str. I-4161, pkt 44.

podatkowego i unikania opodatkowania. W sprawie Cadbury Schweppes stanął on na stanowisku, że można dopuścić takie domniemanie, o ile jest ono sformułowane w ten sposób, że zgodnie z ustanowionymi przez nie przesłankami będzie miało ono zastosowanie jedynie w bardzo specyficznych okolicznościach odpowiadającym przypadkom, w których prawdopodobieństwo oszustwa podatkowego jest najwyższe. W takim przypadku ciężar dowodu spoczywa na podatniku niebędącym rezydentem, który jest najwłaściwszą osobą dla udowodnienia rzeczywistości swojej działalności, co umożliwi mu powoływanie się na podstawowe swobody [56].

104. W świetle powyższych rozważań zbadam, czy sporny przepis krajowy jest odpowiedni dla zapewnienia kontroli podatkowej oraz zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, a także czy nie wykracza ponad to, co niezbędne dla osiągnięcia tych celów.

105. Zamiarem prawodawcy ustanawiającego sporny podatek było zniechęcenie podatników podlegających francuskiemu podatkowi majątkowemu od unikania obowiązku podatkowego poprzez zakładanie spółek będących właścicielami nieruchomości we Francji w państwach, które nie zawarły z Francją konwencji podatkowej zawierającej klauzulę o wzajemnej pomocy administracyjnej dla zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania [57]

106. Tym samym wydaje się, że sporny system podatkowy jest wymierzony w szczególności przeciwko praktykom mającym na celu uniknięcie podatku majątkowego, który normalnie ciążyłby na nieruchomości. Dokładniej, według pisemnych i ustnych uwag rządu francuskiego, praktyka, której zamierza się położyć kres, polega na tworzeniu przez osoby fizyczne będące rezydentami francuskimi dla celów podatkowych, a których nieruchomości normalnie podlegałyby podatkowi majątkowemu — osób prawnych niebędących rezydentami francuskimi dla celów podatkowych w jedynym tylko celu uniknięcia zapłaty takiego podatku majątkowego. Wydaje się, że osoby fizyczne będące rezydentami francuskimi następnie przenoszą własność bądź inne prawa rzeczowe na nieruchomości położonej we Francji na rzecz osób prawnych, które jako takie nie podlegają francuskiemu podatkowi majątkowemu.

107. Przypadki powodujące trudności to takie, w których francuskie organy podatkowe nie są w stanie zweryfikować tożsamości i udziałów osób fizycznych będących udziałowcami takich osób prawnych. Według rządu francuskiego takie przypadki mają miejsce, gdy takie osoby prawne mają swoje rzeczywiste centra zarządzania w państwie, z którym Francja nie zawarła konwencji zawierającej klauzulę o wzajemnej pomocy

56 — Zobacz w tym zakresie wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, wymieniony powyżej w przypisie 28, pkt 70.

57 — Według uwag rządu francuskiego zostało to stwierdzone przez Conseil constitutionnel (francuską radę konstytucyjną) w decyzji z dnia 29 grudnia 1989 r.

administracyjnej. W takim przypadku przedstawiany jest argument, że francuskie organy podatkowe mają w szczególności trudności przy krzyżowym sprawdzaniu deklaracji wypełnionych przez osoby prawne w zakresie tożsamości i udziałów swoich udziałowców i deklaracji w sprawie podatku majątkowego osób fizycznych będących rezydentami francuskimi, którzy są zobowiązani do zgłoszenia wszelkich posiadanych udziałów w spółkach we Francji i zagranicą, jak np. w holdingach regulowanych przez ustawę z 1929 r. W takich okolicznościach osoby fizyczne mogą z powodzeniem ukrywać się za osobami prawnymi w celu uniknięcia zapłaty podatku majątkowego od nieruchomości, który musiałyby uiścić, gdyby posiadały te nieruchomości we własnym imieniu.

108. W celu zapobieżenia takim praktykom podatek przewidziany w artykułach 990D i 990E CGI obejmuje w szczególności te osoby prawne, które mają swoje główne centrum zarządzania w państwach, od których Francja nie może uzyskać odpowiednich informacji o osobach fizycznych będących udziałowcami osób prawnych. W ten sposób sporne przepisy francuskie uzależniają zwolnienie z podatku osób prawnych niebędących rezydentami od zawarcia w umowie międzynarodowej postanowienia o wzajemnej współpracy administracyjnej lub o niedyskryminacji w sprawach podatkowych. Odnośnie do ostatniej z wymienionych klauzul rząd francuski wskazał, iż jakakolwiek umowa podatkowa zawierająca klauzulę o niedyskryminacji a fortiori zakłada istnienie współpracy administracyjnej.

109. Z powyższego wynika, że zasadniczym kryterium zwolnienia jest w istocie zapewnienie w drodze dwustronnej umowy podatkowej, iż francuskie organy podatkowe będą mogły żądać bezpośrednio od zagranicznych organów podatkowych wszelkich informacji koniecznych do krzyżowego sprawdzenia deklaracji złożonych przez osoby prawne będące właścicielami nieruchomości we Francji lub uprawnionymi z tytułu innych praw rzeczowych zgodnie z art. 990E CGI, jak również deklaracji złożonych przez osoby fizyczne będące rezydentami francuskimi dotyczących mienia podlegającego podatkowi majątkowemu.

110. Opodatkowując wszystkie osoby prawne niespełniające tej przesłanki, sporne przepisy francuskie skutkują opodatkowaniem nieruchomości posiadanych przez osoby prawne będące „parawanem" dla osób fizycznych, które w innym przypadku podlegałyby podatkowi majątkowemu. W ten sposób sporny podatek umożliwia zwalczanie takich praktyk, których jedynym celem jest uniknięcie zapłaty podatku majątkowego, któremu w przeciwnym wypadku podlegałyby osoby fizyczne we Francji, a przynajmniej czyni je mniej atrakcyjnymi. Jest on zatem odpowiedni dla celów zapewnienia skutecznej kontroli podatkowej oraz zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania.

111. Do ustalenia pozostaje jednak, czy sporny podatek wykracza ponad to, co jest niezbędne dla osiągnięcia tego celu.

112. Sporne przepisy wydają się domniemywać, że wszystkie państwa, z którymi Francja nie zawarła dwustronnej umowy podatkowej zawierającej klauzuli o wzajemnej pomocy administracyjnej lub niedyskryminacji w sprawach podatkowych, prawdopodobnie są siedzibami osób prawnych stanowiących narzędzie do unikania zapłaty podatku majątkowego przez osoby fizyczne. To samo domniemanie dotyczy takich osób prawnych jak holdingi regulowane przez ustawę z 1929 r., które zostały wykluczone spod zakresu dwustronnych umów podatkowych.

113. Rząd francuski uzasadnia to domniemanie powołując się w szczególności na ogólnie szkodliwy charakter holdingów regulowanych przez ustawę z 1929 r.

114. W tym względzie należy zauważyć, iż szkodliwość tego systemu prawnego została dostrzeżona przez OECD [58], jak również przez Radę ds. Gospodarczych i Finansów (Radę Ecofin) w trakcie przyjmowania kodeksu postępowania w zakresie opodatkowania przedsiębiorstw [59]. Luksemburski system prawny mający zastosowanie do holdingów regulowanych przez ustawę z 1929 r. został wymieniony w sprawozdaniu grupy „kodeksu postępowania", odpowiedzialnej za dokonywanie oceny aktów krajowych wchodzących w zakres kodeksu jako jeden ze szkodliwych systemów prawnych. W związku z tym taki system podatkowy powinien być stopniowo znoszony [60].

115. Jednakże czynniki te nie mogą oddziaływać na zakres praw przyznanych podmiotom gospodarczym przez podstawowe swobody. Zgodnie z preambułą kodeks postępowania jest zobowiązaniem politycznym, a zatem nie wywiera wpływu na prawa i zobowiązania państw członkowskich ani na odpowiednie kompetencje państw członkowskich i Wspólnoty wynikające z traktatu [61]. Odwoływanie się do holdingów regulowanych przez ustawę z 1929 r. w kontekście przepisów podatkowych szkodliwych dla jednolitego rynku nie może ograniczać prawa do dokonywania inwestycji w danym państwie członkowskim przyznanego na podstawie art. 56 WE inwestorowi,

58 — System prawny holdingów regulowanych przez ustawę 1929 r. jest konsekwentnie wymieniany przez OECD jako szkodliwa praktyka. Zobacz raport uaktualniający z 2006 r. dotyczący projektu OECD w sprawie szkodliwych praktyk podatkowych, dostępny na stronie internetowej: http://www.oecd.org/dataoecd/1/17/37446434.pdf.

59 — Uchwała Rady i przedstawicieli rządów państw członkowskich, zebranych w Radzie w dniu 1 grudnia 1997 r. w sprawie Kodeksu postępowania w zakresie opodatkowania przedsiębiorstw (Dz.U. 1998, C 2, str. 2). Dotyczy on „tych aktów, które wywierają znaczący wpływ lub mogą wywierać taki wpływ na lokalizację działalności gospodarczej we Wspólnocie" oraz zawiera zobowiązanie ze strony państw członkowskich w sprawie moratorium i znoszenia takich aktów/stosowania wobec takich aktów zasady standstill i rollback.

60 — Raport ten jest dostępny na stronie internetowej http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/primarolo_en.pdf.

61 — Zobacz opinia rzecznika generalnego P. Légera w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, zakończonej wyrokiem wymienionym powyżej w przypisie 28, pkt 57.

mającemu rzeczywiste centrum zarządzania w innym państwie członkowskim, nawet jeżeli ów inwestor posiada strukturę osoby prawnej podlegającą systemowi podatkowemu, który został uznany za szkodliwy dla jednolitego rynku.

116. Fakt, iż holdingi regulowane przez ustawę z 1929 r. zostały sklasyfikowane jako program pomocy państwowej niezgodny ze wspólnym rynkiem [62], nie zmienia tej oceny. W rzeczywistości bowiem traktat zawiera konkretne przepisy w artykułach 87 WE i 88 WE, na podstawie których dokonywana jest ocena zgodności takiego aktu ze wspólnym rynkiem oraz eliminowania jego szkodliwych skutków dla tegoż rynku. W związku z tym okoliczność, że struktura osoby prawnej i system podatkowy są sprzeczne z przepisami traktatu, nie może upoważniać państwa członkowskiego do jednostronnego przyjmowania przepisów zmierzających do zniwelowania tej sprzeczności w drodze ograniczania swobody przepływu [63].

117. Wobec powyższego nie można zgodzić się z argumentem opartym na szkodliwości konkretnego krajowego systemu podatkowego lub struktury osoby prawnej w celu uzasadnienia ogólnej odmowy przyznania ulgi podatkowej w postaci zwolnienia całej kategorii osób prawnych będących rezydentami innego państwa członkowskiego.

62 — Decyzja Komisji z dnia 19 lipca 2006 r. w sprawie programu pomocy C 3/2006 wprowadzonego przez Luksemburg na rzecz spółek holdingowych regulowanych przez ustawę z 1929 r. oraz miliardowych spółek holdingowych (Dz.U. 2006, L 366 str. 47).

63 — Zobacz opinię rzecznika generalnego P. Légera w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, zakończonej wyrokiem wymienionym powyżej w przypisie 28, pkt 58.

118. Jako uzasadnienie spornych przepisów krajowych rząd francuski przedstawia również na trudności związane z uzyskiwaniem informacji od państw, z którymi brak jest skutecznej współpracy administracyjnej.

119. W szczególności rząd francuski, którego poglądy popierają rządy niderlandzki, włoski, rząd Zjednoczonego Królestwa oraz rząd grecki, twierdzi, iż do zwolnienia ze spornego podatku konieczne jest posługiwanie się ścisłym kryterium, z powodu trudności napotykanych przez francuskie organy podatkowe przy udowadnianiu oszustwa podatkowego lub unikania opodatkowania w braku wiarygodnych informacji służących do krzyżowego sprawdzenia informacji przedstawionych przez podatników w ich deklaracjach podatkowych. Trudność polega na tym, iż zazwyczaj ciężar udowodnienia oszustw podatkowych spoczywa na organach podatkowych. W braku możliwości krzyżowego sprawdzenia informacji z informacjami uzyskanymi przez władze francuskie we własnym zakresie, co może wiązać się z koniecznością współpracy administracyjnej z zagranicznymi organami podatkowymi, istniejące domniemanie oszustw podatkowych jest uzasadnione.

120. Argument ten nasuwa pytanie co do skuteczności współpracy administracyjnej dostępnej dla państw członkowskich na podstawie dyrektywy 77/799.

121. Z odpowiedzi na drugie i trzecie pytanie wynika, że sporny podatek należy do zakresu dyrektywy 77/799, która ma zastosowanie

do stanu faktycznego leżącego u podstaw postępowania przed sądem krajowym.

122. Według Komisji i Elisy dyrektywa umożliwia francuskim organom podatkowym uzyskanie wszelkich informacji niezbędnych do poboru podatku majątkowego.

123. Jednakże zdaniem rządu francuskiego i rządów wszystkich pozostałych państw członkowskich uczestniczących w postępowaniu w szczególnym przypadku holdingów regulowanych przez ustawę z 1929 r. skuteczność dyrektywy 77/799 jest wątpliwa z uwagi na warunki zawarte w art. 8 ust. 1. Stosownie do art. 8 dyrektywy państwo członkowskie, do którego zwrócono się z wnioskiem o udzielanie informacji, nie jest zobowiązane do jej udzielenia, jeżeli takiemu uzyskaniu informacji bądź ich wykorzystaniu przez państwo członkowskie mające udzielić informacji dla jego własnych celów podatkowych stałyby na przeszkodzie przepisy prawne lub praktyka administracyjna. W związku z tym rząd francuski odsyła do właściwych przepisów luksemburskich [64], które wymagają jedynie, aby takie holdingi udzielały informacji na temat ich statusu prawnego, oraz przewidują, że nie można żądać żadnych informacji dla celów podatkowych od holdingów regulowanych przez ustawę 1929 r.

124. Odpowiadając na ten argument należy podkreślić, że Trybunał konsekwentnie stoi na stanowisku, że państwo członkowskie może powoływać się na dyrektywę 77/799 w celu uzyskania od właściwych organów innego państwa członkowskiego wszystkich koniecznych informacji umożliwiających mu ustalenie prawidłowej kwoty podatków objętych dyrektywą [65].

125. W niniejszej sprawie nie można wykluczyć w kontekście art. 8 dyrektywy 77/799, że luksemburskie prawo krajowe utrudnia władzom francuskim uzyskanie bezpośrednio od organów luksemburskich określonego rodzaju informacji koniecznych do zapobiegania oszustwom podatkowym lub unikaniu opodatkowania, w szczególności w odniesieniu do struktury prawnej i tożsamości udziałowców holdingów regulowanych przez ustawę z 1929 r.

126. Należy jednak zauważyć, że w podobnych sprawach, w których państwa członkowskie twierdziły, iż dyrektywa jest nieskuteczna

64 — W szczególności: Règlement grand-ducal du 24 mars 1989 précisant le secret bancaire en matière fiscale et délimitant le droit d'investigation des administrations fiscales (rozporządzenie wielkoksiążęce z dnia 24 marca 1989 r. przewidujące tajemnicę bankową w sprawach podatkowych oraz określające zakres uprawnień dochodzeniowych organów podatkowych) (Mém. A-15 z dnia 28 marca 1989 r.). Artykuł 4 stanowi, iż nie można żądać żadnych informacji w celu opodatkowania podatnika od spółek holdingowych regulowanych przez ustawę z dnia 31 lipca 1929 r.Artykuł 5 stanowi, iż w odniesieniu do takich spółek holdingowych prawo kontroli i dochodzenia spoczywa na organie rejestrowym oraz jest ono ograniczone do weryfikacji i badania faktów oraz informacji dotyczących statusu podatkowego spółki, a także informacji koniecznych dla zapewnienia i zweryfikowania prawidłowego poboru podatków i opłat, do których spółka jest zobowiązana.

65 — Zobacz między innymi wyrok z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. str. I-249, pkt 18; wyrok w sprawie Halliburton, wymieniony powyżej w przypisie 11, pkt 22; wyrok z dnia 3 października 2002 r. w sprawie C-136/00 Danner, Rec. str. I-8147, pkt 49; wyrok z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-422/01 Skandia i Ramstedt, Rec. str. I-6817, pkt 42; wyrok w sprawie C-334/02 Komisja przeciwko Francji, wymieniony powyżej w przypisie 41, pkt 31; wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, wymieniony powyżej w przypisie 28, pkt 71; oraz wyrok z dnia 30 stycznia 2007 r. w sprawie C-150/04 Komisja przeciwko Danii, Zb.Orz. str. I-1163, pkt 52.

wobec państw członkowskich stosujących tajemnicę bankową, Trybunał w przeszłości odrzucał taką argumentację. Trybunał stawał na stanowisku, że o ile art. 8 ust. 1 dyrektywy nie nakłada na organy podatkowe państw członkowskich żadnego obowiązku współpracy, jeżeli przeprowadzeniu dochodzenia lub uzyskaniu informacji bądź ich wykorzystaniu przez państwo członkowskie dla jego własnych celów podatkowych stałyby na przeszkodzie przepisy prawne lub praktyka administracyjna, to niemożność żądania takiej współpracy nie może uzasadniać odmowy przyznania korzyści podatkowej. Nic nie stoi na przeszkodzie temu, aby dane organy podatkowe zażądały od zainteresowanej osoby takich dowodów, jakie uznają za konieczne, a w razie potrzeby — aby odmówiły przyznania korzyści podatkowej, w tym zwolnienia, jeżeli dowody te nie zostaną dostarczone [66]. W rzeczywistości bowiem nie można a priori wykluczyć możliwości, że podatnik będzie w stanie dostarczyć dowody w postaci dokumentów umożliwiających organom podatkowym państwa członkowskiego, w którym następuje opodatkowanie, ustalenie w jasny i dokładny sposób, iż nie zamierza on uniknąć ani obejść zapłaty podatku [67].

127. Z powyższego orzecznictwa w kontekście niniejszej sprawy wynika, że pomimo występowania „przeszkody prawnej" skutkującej niemożnością żądania współpracy ze strony luksemburskich organów podatkowych w sposób bezpośredni, co utrudnia weryfikację informacji, przeszkoda ta nie uzasadnia bezwzględnej odmowy przyznania korzyści podatkowej w odniesieniu do inwestycji dokonanych przez inwestorów z tego państwa członkowskiego. W rzeczywistości bowiem skoro to holdingi regulowane przez ustawę z 1929 r. dążą do uzyskania zwolnienia ze spornego podatku, to francuskie władze podatkowe mogą zażądać od samych holdingów dowodów, które uznają za konieczne dla zapewnienia pełnej przejrzystości stosunków własnościowych tych holdingów oraz ich udziałowców [68]. Organy francuskie mogą na przykład zażądać odpowiednich zaświadczeń urzędowych w celu uchylenia otoczki anonimowości, za którą niektóre osoby fizyczne usiłują ukryć przysługujące im prawo własności.

128. Można dodać w tym względzie, że należy zapewnić, aby wymogi dotyczące żądanych dowodów w postaci dokumentów nie wykraczały ponad to, co jest niezbędne do osiągnięcia celu, jakim jest uzyskanie poszukiwanej informacji [69].

129. Wydaje się, że wymogi te nie zostały spełnione w niniejszej sprawie, gdyż sporne przepisy francuskie nie zezwalają osobom prawnym nieobjętym zakresem umowy podatkowej przewidującej pomoc administracyjną, lecz inwestującym w nieruchomości

66 — Zobacz wyrok w sprawie Bachmann, wymieniony powyżej w przypisie 65, pkt 20; wyrok z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-300/90 Komisja przeciwko Belgii, Rec. I-305, pkt 13; wyrok w sprawie C-334/02 Komisja przeciwko Francji, wymieniony powyżej w przypisie 41, pkt 32; oraz wyrok w sprawie Komisja przeciwko Danii, wymieniony powyżej w przypisie 65, pkt 54.

67 — Zobacz w tym zakresie wyrok w sprawie Laboratoires Fournier, wymieniony powyżej w przypisie 17, pkt 25, oraz wyrok w sprawie Baxter, wymieniony powyżej w przypisie 44, pkt 19 i 20.

68 — Zobacz w tym zakresie wyrok w sprawie Centro di Musicologia Stauffer, wymieniony powyżej w przypisie 17, pkt 48.

69 — Zobacz w tym zakresie opinię rzecznika generalnego M. Poiaresa Madura w sprawie Marks & Spencer, zakończonej wyrokiem wymieniony powyżej w przypisie 18, pkt 81.

we Francji, na dostarczenie dowodów w postaci dokumentów w celu udowodnienia tożsamości udziałowców tych osób prawnych ani na dostarczenie innych informacji, które organy francuskie uznają za niezbędne. W związku z tym osoby te nie mają w ogóle żadnych możliwości udowodnienia, że nie realizują oszukańczego celu [70].

130. Tym samym sporne przepisy mogą spowodować znaczące szkody „uboczne", ponieważ oprócz słusznego penalizowania holdingów regulowanych przez ustawę z 1929 r., które zostały założone przez osoby fizyczne będące rezydentami francuskimi dla celów podatkowych w celu umożliwienia tym osobom fizycznym uniknięcia zapłaty francuskiego podatku majątkowego od nieruchomości położonej we Francji, penalizują one również inne holdingi regulowane przez ustawę z 1929 r., które są właścicielami nieruchomości położonych we Francji.

131. Wskutek powyższego liczba osób prawnych zobowiązanych do zapłaty spornego podatku prawdopodobnie przekracza liczbę osób fizycznych usiłujących uniknąć zapłaty podatku majątkowego pozostając anonimowymi udziałowcami osób prawnych mających siedzibę w państwie, z którym Francja nie zawarła umowy zawierającej klauzuli o współpracy administracyjnej, albo które zostały wykluczone na mocy umowy z dobrodziejstw płynących z takiej klauzuli, jak np. holdingi regulowane przez ustawę z 1929 r.

132. Z powyższego wynika, że rząd francuski mógł przyjąć znacznie mniej restrykcyjne przepisy w celu zapewnienia skutecznej kontroli podatkowej oraz zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania. W związku z tym wynikające ze spornych przepisów odmienne traktowanie osób prawnych będących rezydentami i osób prawnych niebędących rezydentami nie jest proporcjonalne do zamierzonego celu.

133. Tym samym na pierwsze pytanie należy odpowiedzieć w ten sposób, że przepisy traktatu dotyczące swobodnego przepływu kapitału (art. 56 WE i nast.) sprzeciwiają się temu, aby państwo członkowskie utrzymywało podatek od rzeczywistej wartości rynkowej nieruchomości, od którego zwolnione są osoby prawne będące rezydentami francuskimi, natomiast zwolnienie osób prawnych będących rezydentami innego państwa członkowskiego jest uzależnione od istnienia dwustronnej konwencji zawierającej klauzulę o wzajemnej pomocy administracyjnej w celu zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania albo zawierającej klauzulę o niedyskryminacji ze względu na przynależność państwową dla celów podatkowych, która oznacza, że spółki będące rezydentami innego państwa członkowskiego niż Francja nie powinny podlegać większemu obowiązkowi podatkowemu od tego, jakiemu podlegają osoby prawne będące rezydentami francuskimi.

VIII — W przedmiocie pytania czwartego

134. W pytaniu czwartym sąd krajowy w istocie dąży do ustalenia, czy Francja, po zawarciu z jednym z państw konwencji

70 — Z „Instruction administrative" z dnia 13 października 2000 r. (Bulletin officiel des impôts 7 Q-1-00) wynika, że dana osoba będzie musiała zapłacić podatek będący przedmiotem sporu, nawet jeżeli tożsamość udziałowców znana jest francuskim władzom podatkowym.

obejmującej klauzulę o niedyskryminacji umożliwiającej osobom prawnym mającym siedzibę w tym państwie skuteczne ubieganie się o przyznanie zwolnienia przewidzianego w art. 990E ust. 3 CGI, musi na podstawie art. 56 WE i 43 WE rozciągnąć tę korzyść podatkową w taki sposób, aby obejmowała ona osoby prawne mające siedzibę w innym państwie członkowskim, np. w Luksemburgu, które nie jest związane z Francją konwencją zawierającą taką klauzulę o niedyskryminacji, wówczas gdy takie osoby prawne posiadają nieruchomość we Francji. Innymi słowy, pytanie ma na celu ustalenie, czy art. 56 WE i 43 WE wywierają skutek w postaci rozciągnięcia na osoby prawne, które dla celów podatkowych są rezydentami innych państw członkowskich i które posiadają nieruchomości we Francji, korzyści podatkowych wynikających z klauzuli o niedyskryminacji występującej w umowie zawartej pomiędzy Francją a innym państwem członkowskim albo państwem trzecim.

135. Uważam, iż w świetle odpowiedzi udzielonych przeze mnie na poprzednie pytania nie ma konieczności udzielania odpowiedzi na pytanie czwarte.

IX — Wnioski

136. Mając na uwadze powyższe, sugeruję, aby Trybunał w następujący sposób odpowiedział na skierowane do niego pytania:

1) Przepisy traktatu dotyczące swobodnego przepływu kapitału (art. 56 WE i nast.) sprzeciwiają się temu, aby państwo członkowskie utrzymywało podatek od rzeczywistej wartości rynkowej nieruchomości, od którego zwolnione są osoby prawne będące rezydentami francuskimi, natomiast zwolnienie osób prawnych będących rezydentami innego państwa członkowskiego jest uzależnione od istnienia dwustronnej konwencji zawierającej klauzulę o wzajemnej pomocy

administracyjnej w celu zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania albo zawierającej klauzulę o niedyskryminacji ze względu na przynależność państwową dla celów podatkowych, która oznacza, że spółki będące rezydentami innego państwa członkowskiego niż Francja nie powinny podlegać większemu obowiązkowi podatkowemu od tego, jakiemu podlegają osoby prawne będące rezydentami francuskimi.

2) Podatek taki jak podatek sporny w postępowaniu przed sądem krajowym stanowi podatek od kapitału w rozumieniu art. 1 dyrektywy Rady z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy właściwych organów państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich.

3) Nałożone na państwa członkowskie przez dyrektywę 77/799 obowiązki w zakresie wzajemnej pomocy w dziedzinie podatków sprzeciwiają się wykonaniu przez państwa członkowskie obowiązków o tym samym charakterze na podstawie dwustronnej konwencji o pomocy administracyjnej w dziedzinie podatków, która wyłącza ze swego zakresu kategorię podatników — takich jak luksemburskie spółki holdingowe regulowane przez ustawę z 1929 r. — tylko w takim stopniu, w jakim zapewnienie skuteczności umowy dwustronnej uniemożliwiałoby stosowanie dyrektywy wobec tych podatników.