SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA JANA MAZÁKA,

predstavljeni 26. aprila 2007[1]

1. Glavni namen tega postopka za predhodno odločanje je, da se ugotovi, ali je nacionalna zakonodaja, kot je francoska, ki določa davek v višini 3 % tržne vrednosti nepremičnin (v nadaljevanju: sporni davek), združljiva s pravom Skupnosti, še posebej z določbami Pogodbe ES o svobodi ustanavljanja in prostem pretoku kapitala, ter da se razreši še nekaj vprašanj o razlagi, ki se pojavljajo v tem kontekstu.

2. Nacionalna zakonodaja pogojuje za tuje pravne osebe odobritev oprostitve plačevanja 3 % davka z obstojem določbe o upravnem sodelovanju ali o nediskriminaciji glede davčnih zadev v mednarodni pogodbi z državo članico, v kateri je sedež dejanske uprave pravne osebe.[2] Formalni namen nacionalne zakonodaje je zagotavljanje davčnega nadzora ter boj proti izogibanju plačevanja davkov in davčnim utajam v zvezi s francoskim davkom na premoženje (impôt de solidarité sur la fortune).

I – Upoštevna zakonodaja

A – *Zakonodaja Skupnosti*

3. Člen 1 Direktive Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve[3] (v nadaljevanju: Direktiva 77/799 ali Direktiva) določa:

„Splošne določbe

1. V skladu z določbami te direktive si pristojni organi držav članic izmenjajo kakršne koli informacije, ki bi jim lahko

1 — Jezik izvirnika: angleščina.

2 — V upoštevnih določbah se uporabljata izraza „sedež" in „ sedež dejanske uprave." Zlasti iz ustnih pojasnil francoske vlade izhaja, da se lahko ta izraza v tem postopku uporabljata kot sopomenki.

3 — UL L 336, str. 15.

omogočile pravilno odmero davkov na dohodek in na premoženje.

4. Člen 8 Direktive 77/799 določa:

2. Kot davki na dohodek in na premoženje, ne glede na način, kako so odmerjeni, se štejejo vsi davki, uvedeni na celotni dohodek, na celotno premoženje ali na sestavine dohodka ali premoženja, vključno z davki na dobičke od odsvojitve premičnin in nepremičnin, davki na zneske mezd ali plač, ki jih plačajo podjetja, kot tudi davki na povečanje vrednosti premoženja.

„Omejitve izmenjave informacij

1. Ta direktiva ne nalaga nobenih obveznosti za opravljanje poizvedb ali zagotovitev informacij, če državi članici, ki naj bi informacije posredovala, njena zakonodaja ali upravna praksa preprečujejo, da bi opravila te poizvedbe ali zbirala ali uporabila take informacije za lastne namene.

3. Davki, navedeni v odstavku 2, so zdaj zlasti: [...] v Franciji: Impôt sur le revenue, Impôt sur les sociétés, Taxe professionnelle, Taxe foncière sur les propriétés bâties, Taxe foncière sur les propriétés non bâties. [...]

2. Posredovanje informacij je mogoče zavrniti, kadar bi to vodilo v razkritje poslovne, industrijske ali poklicne skrivnosti ali poslovnega procesa, ali kadar bi bilo razkritje informacij v nasprotju z javnim redom.

4. Odstavek 1 se uporablja tudi za katere koli enake ali podobne davke, uvedene pozneje, bodisi dodatno ali namesto davkov, naštetih v odstavku 3. Pristojni organi držav članic obvestijo drug drugega in Komisijo o datumu začetka veljavnosti takih davkov.

3. Pristojni organ države članice lahko odkloni zagotovitev informacij, če zadevna država iz praktičnih ali pravnih razlogov ni sposobna zagotoviti podobnih informacij."

[...]"

5. Člen 11 Direktive 77/799 določa:

„Uporaba širših določb o pomoči

Predhodne določbe ne ovirajo izpolnitve katerih koli širših obveznosti za izmenjavo informacij, ki bi lahko izhajale iz drugih pravnih predpisov."

B – *Nacionalna zakonodaja*

1. 3-odstotni davek na nepremičnine pravnih oseb

6. Skladno s členom 990D(1) Code général des impôts (francoski splošni davčni zakonik, v nadaljevanju: CGI) morajo pravne osebe, ki imajo neposredno ali po posredniku v lasti eno ali več nepremičnin v Franciji, oziroma imajo stvarne pravice na takih nepremičninah, letno plačati davek v višini 3 % tržne vrednosti teh nepremičnin ali pravic.

7. Navedeni davek velja za kakršno koli obliko pravnih oseb, vključno z družbami, ustanovami in združenji, vendar pa so družbe, z delnicami katerih se trguje na organiziranem trgu, izvzete.[4]

8. Davek se obračunava od nepremičnin v lasti od 1. januarja določenega davčnega leta.

9. Oprostitve od navedenega davka so navedene v členu 990E CGI, ki določa:

„[...] Davek iz člena 990D ne velja za pravne osebe s sedežem v državi ali na ozemlju, ki je s Francijo sklenila konvencijo o upravni pomoči za boj proti davčnim utajam in izogibanju plačevanja davkov, ki vsako leto najkasneje do 15. maja na kraju, določenem z odredbo iz člena 990F, sporočijo položaj, opis

4 — Za to oprostitev glej člen 990E(4) CGI.

in vrednost nepremičnin v lasti 1. januarja, identiteto in naslov njihovih družbenikov na ta dan ter število delnic ali deležev, ki jih ima vsak od njih;

3. Davek iz člena 990D ne velja za pravne osebe, ki imajo sedež dejanske uprave v Franciji, in druge pravne osebe, ki v skladu s pogodbo ne smejo biti višje obdavčene, če vsako leto davčni upravi na njeno zahtevo sporočijo položaj in opis nepremičnin v lasti 1. januarja, identiteto in naslov njenih delničarjev, družbenikov ali drugih udeležencev, število delnic, deležev ali drugih pravic, ki jih ima vsak od njih, in dokaz o njihovem davčnem rezidentstvu oziroma tako obveznost sporočanja sprejmejo in jo tudi izpolnijo [...]"

10. Skladno s členom 990E(1) se lahko oprostitev odobri tudi pravnim osebam, katerih nepremičnine v Franciji predstavljajo manj kot 50 % njihovega celotnega premoženja v Franciji (tj. družbe, ki niso t. i. „sociétés à prépondérance immobilière").[5]

5 — Kakršne koli nepremičnine, ki jih ima pravna oseba za svoje poslovne namene, ki ne pomenijo poslovanja z nepremičninami, ni zajeto za izračun 50-odstotnega praga.

2. Davek na premoženje („impôt de solidarité sur la fortune")[6]

11. Glede na dokumente v spisu in stališča francoske vlade je namen davka, ki ga nalaga obravnavana nacionalna zakonodaja, zagotavljanje učinkovitega davčnega nadzora in preprečevanje izogibanja plačevanju davkov in davčnih utaj v zvezi z davkom na premoženje.

12. Koncept davka na premoženje je Sodišču znan, opisalo ga je kot neposredni davek, ki temelji na plačilni sposobnosti davčnega zavezanca, podobno kot pri davku na dohodek, in navedlo, da se davek na premoženje pogosto šteje kot dopolnilen davku na dohodek, zlasti v zvezi s kapitalom.[7]

13. Upoštevne določbe „impôt de solidarité sur la fortune" (v nadaljevanju tudi: davek na premoženje) so člen 885A CGI in naslednji. Gre za letni davek, ki se odmerja fizičnim osebam, ki so (1. januarja določenega leta) francoski davčni rezidenti, če je premoženje vredno več od določenega praga

6 — Podrobneje glej Mémento pratique Francis Lefebvre, 2006, str. 989 in nasl., ter Lamy fiscal, 2006, vol. 2, str. 1255 in nasl.

7 — Glej sodbi z dne 13. aprila 2000 v zadevi Baars (C-251/98, Recueil, str. I-2787, točka 4 in naslednje) ter z dne 5. julija 2005 v zadevi D. (C-376/03, ZOdl., str. I-5821, točka 32).

(750.000 eurov v letu 2006). Odmerja se po progresivnih stopnjah, ki se uporabljajo za tisti del premoženja, ki je nad pragom.

14. Glede ozemeljskega območja uporabe davka se ta obračunava za vse premoženje zadevnih posameznikov, vključno s premoženjem v tujini (če mednarodna pogodba s področja davkov ne določa drugače). Osebe, ki niso davčni rezidenti Francije (tj. nerezidenti), morajo plačevati davek na premoženje samo za premoženje v Franciji, če vrednost takega premoženja v Franciji presega prag.[8] Tudi v tem primeru lahko mednarodna pogodba s področja davkov določi drugače, zlasti glede razdelitve obdavčitve med obe zadevni državi. Poleg tega so oproščene naložbe nerezidentov, razen če zadevajo nepremičnine (na primer deleži v družbah, ki se osredotočajo na nepremičnine („sociétés à prépondérance immobilière")).

15. Če ni izrecne zakonske oprostitve, se obdavči vse premoženje posameznikov, vključno z nepremičnim (zemljišča, hiše, stanovanja), družbe civilnega prava, obveznice in delnice, terjatve, avtomobili, zlato in denar. Nepremičnine se ocenijo po tržni vrednosti, tj. po ceni, po kateri je bilo mogoče nepremičnino prodati na začetku leta.

8 — Za podoben sistem glej primer nizozemskega davka na premoženje: „nerezidenti" so omejeno zavezani k plačevanju davka, to je samo za tisti del premoženja, ki se nahaja na Nizozemskem (v opombi 7 navedena sodba D., točka 21).

C – *Mednarodno pravo*

16. Člen 21(1) konvencije med Francijo in Velikim vojvodstvom Luksemburg o izogibanju dvojnega obdavčevanja in vzpostavitvi pravil o medsebojni upravni pomoči v zvezi z davki na dohodek in kapital (v nadaljevanju: konvencija), sklenjena 1. aprila 1958, določa, da državljani, družbe in druga združenja ene od dveh držav pogodbenic ne smejo biti v drugi državi pogodbenici zavezani kakršnemu koli obdavčevanju, ki je drugačno ali bolj obremenjujoče, kot je obdavčevanje za državljane, družbe ali druga združenja te druge države.

17. Skladno s členom 22(1) konvencije si lahko višji upravni organi obeh držav za pravilno uporabo konvencije na zahtevo izmenjujejo take informacije, za katere davčna zakonodaja obeh držav dovoljuje, da se pridobijo ob normalni upravni praksi.

18. Obe državi sta z izmenjavo pisem z dne 8. septembra 1970 s področja uporabe konvencije izvzeli holdinške družbe, kot jih opredeljuje luksemburški zakon o teh družbah (trenutno je to zakon z dne 31. julija 1929 in zakonska odredba z dne 27. decembra 1937), kot tudi kakršen koli dohodek, ki ga ima francoski davčni rezident iz teh družb ali kakršno koli udeležbo takih oseb v teh holdinških družbah.

II – Dejanska podlaga, postopek in vprašanja za predhodno odločanje

19. Société Européenne et Luxembourgeoise d'Investissements SA (v nadaljevanju: družba Elisa) je holdinška družba, ustanovljena po luksemburškem pravu, in sicer po zakonu z dne 31. julija 1929 o obdavčitvi holdinških družb.

20. Glede na predložitveni sklep ima družba Elisa posredno v lasti nepremičnine na francoskem ozemlju in zanjo torej veljajo določbe člena 990D CGI, ki obdavčujejo tržno vrednost nepremičnin v lasti pravnih oseb v Franciji.

21. Predložitveni sklep nadalje navaja, da je družba Elisa predložila zahtevane davčne napovedi, davka pa ni plačala. Davčni organi so, potem ko so 18. decembra 1997 obvestili o davčnih globah, 10. junija 1998 želeli izterjati te globe. Pritožba družbe Elisa je bila zavrnjena, zato je ta generalnega direktorja za davke tožila pred Tribunal de grande instance (okrožno sodišče) v Parizu, da bi dosegla oprostitev plačevanja spornega davka.

22. Po dveh negativnih odločbah, eni s strani Tribunal de grande instance in drugi s strani Cour D'Appel (višje sodišče) iz Pariza, v katerih je bilo razsojeno, da družba Elisa ne izpolnjuje pogojev iz člena 990E(2) in (3) CGI, ki določata oprostitev plačevanja spornega davka, se je družba Elisa pritožila na Cour de Cassation (kasacijsko sodišče).

23. Cour de Cassation je s sklepom z dne 13. decembra 2005, ki ga je sodno tajništvo prejelo 19. decembra 2005, prekinilo odločanje in Sodišču Evropskih skupnosti v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali členi 52 in naslednji ter 73B in naslednji Pogodbe ES nasprotujejo zakonodaji, kot je ta predvidena v členu 990D in naslednjih Code général des impôts, ki pravnim osebam, ki imajo sedež dejanske uprave v Franciji, po-

deljuje pravico do oprostitve [spornega] davka in ki podredi to pravico, kolikor se nanaša na pravne osebe, ki imajo sedež dejanske uprave na ozemlju druge države, tudi če gre za državo članico Evropske unije, obstoju konvencije o upravni pomoči, sklenjeni med Francijo in to državo za boj proti davčnim utajam in izogibanju plačevanja davkov, ali okoliščini, da na podlagi uporabe pogodbe, ki vsebuje klavzulo o nediskriminaciji glede na državljanstvo, te pravne osebe ne morejo biti višje obdavčene kot tiste pravne osebe, ki imajo svoj sedež dejanske uprave v Franciji?

2. Ali davek, kot je sporni davek, predstavlja davek na premoženje v smislu člena 1 Direktive Sveta z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne in posredne obdavčitve?

3. Če je odgovor pritrdilen, ali obveznosti, ki jih nalaga zgoraj navedena Direktiva z dne 19. decembra 1977, državam članicam v zvezi z medsebojno pomočjo na davčnem področju, nasprotujejo temu, da države članice na podlagi dvostranske konvencije o upravni pomoči na davčnem področju naložijo obveznosti enake narave, ki pa izključujejo eno kategorijo davčnih zavezancev, kot so luksemburške holdinške družbe?

4. Ali členi 52 in naslednji ter 73B in naslednji Pogodbe ES nalagajo državi članici, ki je z drugo državo, ki je ali pa ni država članica Evropske unije, sklenila konvencijo, ki vsebuje klavzulo o nediskriminaciji glede obdavčitve, da pravni osebi, ki ima dejanski sedež uprave na ozemlju druge države članice, ko ima ta pravna oseba v lasti eno ali več nepremičnin na ozemlju prve države članice in ko druga država članica ni zavezana do prve z enakovredno klavzulo, podeli enake ugodnosti, kot so ugodnosti, predvidene s to klavzulo?“

III – Postopek pred Sodiščem

24. Skladno s členom 20 Statuta Sodišča so pisna stališča predložile družba Elisa ter nizozemska, francoska, grška in italijanska vlada.

25. 24. januarja 2007 je bila opravljena obravnava, na kateri so predstavniki družbe Elisa ter zastopniki francoske, grške in nizozemske vlade ter vlade Združenega kraljestva predstavili ustna stališča.

IV – Uvodne ugotovitve

Vrstni red odgovorov na vprašanja za predhodno odločanje

26. Zaradi razumevanja vsebine in vrstnega reda vprašanj Cour de Cassation je koristno opozoriti na to, da so francoski davčni organi in nižja sodišča razsodili, da pogoji iz člena 990D in E niso bili izpolnjeni. V zvezi s tem je bilo razsojeno, da Direktiva 77/799 ni upoštevna, zlasti ker obstaja sporazum o upravnem sodelovanju med Francijo in Luksemburgom, ki t. i. holdinge 1929 izrecno izvzema z njegovega področja uporabe.

27. Cour de Cassation glede na to podlago sprašuje, ali določbe Pogodbe o pravici do ustanavljanja (člen 43 ES in naslednji) in prostem pretoku kapitala (člen 56 ES in naslednji) državi članici prepovedujejo ohranjanje davka na tržno vrednost nepremičnin, iz plačevanja katerega so izvzete pravne osebe, ki so francoski davčni rezidenti, oprostitev pravnih oseb, ki so rezidenti drugih držav članic, pa je pogojeno z obstojem dvostranske konvencije, ki vsebuje ali klavzulo o upravnem sodelovanju v boju proti davčnim utajam oziroma izogibanju plačevanja davkov ali klavzulo o prepovedi diskriminacije na podlagi državne pripadnosti, po kateri pravnih oseb, ki niso rezidenti, ni mogoče obdavčiti bolj kot pravne osebe z sedežem dejanske uprave v Franciji.

28. Z drugim in s tretjim vprašanjem se želi ugotoviti, ali se lahko klavzula o upravni pomoči v boju proti davčnim utajam in izogibanju plačevanja davkov uporablja v obravnavani zadevi. Direktiva 77/799 ter konvencija med Francijo in Luksemburgom predvidevata upravno pomoč.

29. Glede na to, da se francoska vlada zaradi upravičevanja spornega davka sklicuje na to, da med Francijo in Luksemburgom glede holdingov 1929 ni ustrezne upravne pomoči, bo koristno razjasniti vprašanje, ali bo instrument o upravnem sodelovanju uporaben – ali v obliki Direktive 77/799 ali konvencije med Luksemburgom in Francijo –, preden se odgovori na splošnejše vprašanje združljivosti spornega davka s

temeljnimi svobodami. Drugo in tretje vprašanje bosta torej obravnavani pred prvim.

V – Drugo vprašanje

A – *Glavne trditve strank*

31. Po mnenju družbe Elisa, grške vlade in Komisije sodi sporni davek na področje uporabe Direktive 77/799.

32. Francoska vlada meni nasprotno. Med drugim trdi, da ta davek ni naveden v členu 1(3) Direktive med nacionalnimi davki, ki sodijo na vsebinsko področje uporabe Direktive. Poleg tega se z njim obdavčuje pravne in ne fizične osebe, in sicer za nepremičnine v njihovi lasti. Končno, njegov namen je preprečevanje izogibanja plačevanja davkov in davčnih utaj, ne pa obdavčitev kapitala zaradi povečanja davčnih prihodkov države.

B – *Pravna presoja*

30. Cour de Cassation želi z drugim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali sporni davek sodi na področje uporabe Direktive 77/799, kot ga opredeljuje člen 1 Direktive.

33. V smislu podlage je morda koristno opozoriti na to, da je bila Direktiva 77/799 o medsebojni pomoči na področju neposredne obdavčitve sprejeta zaradi boja proti utajam davkov in izogibanju plačevanja davkov.[9] Vzpostavlja mehanizem okrepljenega sodelovanja med davčnimi organi držav članic in olajšuje izmenjavo informacij, ki so lahko upoštevne za pravilno odmero davkov na dohodek in premoženje.[10]

34. Skladno s členom 1(1) Direktive je izmenjava informacij, ki je upoštevna za Direktivo, izmenjava v zvezi z „davk[i] na dohodek in na premoženje“. Člen 1(2) Direktive določa, da se za davke na dohodek in na premoženje „ne glede na način, kako so odmerjeni, [...] štejejo vsi davki, uvedeni na celotni dohodek, na celotno premoženje ali

9 — Sklepni predlogi generalnega pravobranilca Alberja k sodbi z dne 13. aprila 2000 v zadevi W. N. (Recueil, str. I-2847, točka 7).

10 — Po Direktivi Sveta 2004/106/ES z dne 16. novembra 2004 se navedena direktiva uporablja tudi za informacije v zvezi z vzpostavitvijo davkov na zavarovalne premije.

na sestavine dohodka ali premoženja, vključno z davki na dobičke od odsvojitve premičnin in nepremičnin, davki na zneske mezd ali plač, ki jih plačajo podjetja, kot tudi davki na povečanje vrednosti premoženja". Glede na uporabo izraza „vključno" je jasno, da navedeni seznam ni izčrpen.

35. Iz člena 1(4), ki določa, da se „odstavek 1 [...] uporablja tudi za katere koli enake ali podobne davke, uvedene pozneje, bodisi dodatno ali namesto davkov, naštetih v odstavku 3," izhaja, da seznam davkov, ki sodijo na področje uporabe Direktive iz člena 1(3), tudi ni zamišljen kot izčrpen. V zvezi s tem je treba opozoriti na to, da sporni davek ni naveden med naštetimi francoskimi davki, vendar pa je bil glede na navedbe francoske vlade „impôt de solidarité sur la fortune," ki očitno ob sprejetju Direktive še ni obstajal, dodan kasneje.

36. V zvezi s tem je treba opozoriti na to, da je sporni davek tesno povezan s francoskim davkom na premoženje. Sporni davek je bil celo uveden za boj proti izogibanju plačevanja ali utaji francoskega davka na premoženje, ki kot tak sodi na področje Direktive 77/799. Namen spornega davka je, po navedbah francoske vlade, spodbuditi tiste pravne osebe, ki imajo v lasti ali imajo kakšne druge stvarne pravice na nepremičninah v Franciji in niso francoski davčni rezidenti, da sporočijo podatke o identiteti svojih družbenikov, in tako odpraviti spodbudo, da se fizične osebe skrivajo za takimi pravnimi osebami zaradi izogibanja plačevanja davka na premoženje. To pomeni, da sta obstoj davka na premoženje ter namen zagotavljanja njegovega celotnega in pravilnega pobiranja smisel spornega davka.

37. Poleg tega lahko davek razumemo dejansko kot vrsto pavšalnega nadomestila za prihodke francoske države od davka na premoženje, ki se izgubijo zaradi izogibanja plačevanja davkov in davčnih utaj. Čeprav torej glede na stališča francoske vlade davek v prvi vrsti ni namenjen povečanju davčnih prihodkov države, ampak preprečevanju izogibanja plačevanja davkov in davčnih utaj, francoska država kljub temu z obdavčitvijo s spornim davkom do določene mere nadomešča izgubljene prihodke od davka na premoženje in s tem upa, da bo odpravila spodbudo za fizične osebe, da se izognejo plačevanja davkov ali jih utajijo.

38. Iz tega sledi, da je sporni davek dopolnilo francoskemu davku na premoženje in bi ga bilo zato nelogično izvzeti s področja uporabe Direktive, kadar je slednji z njim pogojen.

39. Ob tem je treba dodati, da se sporni davek jasno odmerja od dela premoženja, namreč nepremičnin. Iz sodbe Sodišča v zadevi Halliburton Services izhaja, da se to pri opredeljevanju vsebinskega področja uporabe Direktive 77/799, vsaj glede davkov na nepremičnine, zavzema za širok pristop k pojmu davka na premoženje.[11]

40. Poleg tega zahteva po enotni razlagi prava Skupnosti[12] pomeni, da je treba vsebinsko področje uporabe posamezne direktive razlagati enotno. Ime posameznega davka po nacionalnem pravu torej za ugotavljanje, ali je treba neki davek šteti za davek na premoženje v smislu člena 1(1) Direktive, ni pomembno.

41. Končno, iz člena 1(2) izhaja, da tudi način odmere davkov ni upošteven za ta namen. To, da se sporni davek odmerja pravnim osebam, torej po mojem mnenju nima velikega pomena.

42. V teh okoliščinah bi bilo treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je davek, kot je obravnavani, davek na premoženje v smislu člena 1 Direktive 77/799.

VI – Tretje vprašanje

43. Cour de Cassation s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali obveznosti, ki jih državam članicam v zvezi z medsebojno pomočjo na davčnem področju nalaga Direktiva 77/799, nasprotujejo temu, da države članice na podlagi dvostranske konvencije o upravni pomoči na davčnem področju naložijo obveznosti enake narave, ki pa izključujejo eno kategorijo davčnih zavezancev, kot so luksemburške holdinške družbe.

44. Kot izhaja iz odgovora na drugo vprašanje, sodi sporni davek iz obravnavane zadeve na področje uporabe Direktive 77/799, ki določa usklajene postopke za upravno sodelovanje med vsemi državami članicami pri pravilni odmeri davkov na dohodek in

11 — Glej sodbo z dne 12. aprila 1994 v zadevi Halliburton Services (C-1/93, Recueil, str. I-1137, točka 22). Sodišče je v navedeni zadevi razsodilo, da se Direktiva 77/799 uporablja za davke na prenos nepremičnin. Tak davek se naloži pridobitelju pri pridobitvi nepremičnin. Z njim se ne obdavči posesti takega premoženja ali dobička, ki ga ima od njega lastnik.

12 — Glej v tem smislu med drugim sodbi z dne 22. oktobra 1987 v zadevi Foto-Frost (314/85, Recueil, str. 4199) in z dne 17. decembra 1970 v zadevi Internationale Handelsgesellschaft (11/70, Recueil, str. 1125) ter novejšo sodbo z dne 15. septembra 2005 v zadevi Intermodal Transports (C-495/03, ZOdl., str. I-8151).

premoženje. Uporabljajo se torej določbe o upravnem sodelovanju iz Direktive.

45. Hkrati pa dvostranska konvencija med Luksemburgom in Francijo vsebuje pravila o upravni pomoči, s svojega področja uporabe in torej upravičenosti do klavzule o upravnem sodelovanju pa izključuje določene kategorije davčnih zavezancev, in sicer holdinge 1929.

46. Ob upoštevanju navedenega bom na tretje vprašanje odgovoril tako, da bom ugotovil, kakšno je razmerje med Direktivo 77/799, ki se uporablja v obravnavani zadevi, in določbami dvostranske konvencije med Luksemburgom in Francijo, ki načeloma predvideva upravno pomoč, izključuje pa določene kategorije davčnih zavezancev, in sicer holdinge 1929.

A – *Glavne trditve strank*

47. Komisija meni, da se glede na ustaljeno sodno prakso Sodišča država članica lahko sklicuje na Direktivo 77/799, če želi od pristojnih organov druge države članice pridobiti vse informacije, za katere meni, da so potrebne za pravilno odmero davka na dohodek, ki ga mora plačati davčni zavezanec. Glede na to, da so vse države članice prenesle navedeno direktivo, je sistem izmenjave informacij med Francijo in Luksemburgom vzpostavljen.

48. Načelo primarnosti prava Skupnosti tudi zahteva, da se uporabljajo določbe Direktive 77/799 in ne določbe dvostranske konvencije, sklenjene z drugo državo članico. Skladno s sodno prakso Sodišča namreč država članica ne sme kršiti zahtev direktive ali katerega koli drugega zavezujočega ukrepa Skupnosti zato, ker določbe sporazuma ali konvencije, sklenjene z drugo državo, določajo drugače.

49. Družba Elisa meni, da obveznosti, ki jih državam članicam nalaga Direktiva 77/799, nasprotujejo temu, da države članice na podlagi dvostranske konvencije o upravni pomoči na davčnem področju naložijo obveznosti enake narave, ki pa izključujejo eno kategorijo davčnih zavezancev, kot so luksemburške holdinške družbe. Direktiva dovoljuje uporabo konvencije samo, kolikor ne zmanjša učinka Direktive.

50. Francoska vlada meni, da obveznosti iz Direktive 77/799 državi članici ne preprečujejo, da sklene konvencijo z istega vsebinskega področja, ki s svojega področja uporabe izključuje določeno kategorijo davčnih zavezancev, kot so holdingi iz leta 1929. Francoska vlada v podporo svojemu stališču navaja zlasti to, da lahko Luksemburg skladno s členom 8 Direktive 77/799 v povezavi z veljavno luksemburško zakonodajo zavrne zahteve za informacije drugih davčnih organov v zvezi z informacijami, ki bi jih potrebovali za obdavčitev holdingov 1929. Niti Direktiva 77/799 niti konvencija med Francijo in Luksemburgom torej luksemburških organov ne zavezujeta k posredovanju informacij o holdingih 1929 drugim državam članicam. Francoska vlada je torej tem podjetjem upravičeno zavrnila upravičenost do oprostitve, ki je pogojena z obstojem konvencije o upravnem sodelovanju, saj luksemburška zakonodaja glede tega onemogoča učinkovanje Direktive 77/799, kar zadeva holdinge 1929.

B – *Pravna presoja*

51. Direktiva 77/799 je oblika instrumenta Skupnosti, ki zagotavlja minimalno raven uskladitve upravne pomoči in sodelovanja med državami članicami. Kot taka mora biti polno učinkovita ter jo je treba razlagati in uporabljati enotno v vsej Skupnosti.[13]

52. Člen 11 Direktive 77/799 izrecno določa razmerje med Direktivo in drugimi pravnimi instrumenti, ki vsebujejo „širš[e] obveznosti za izmenjavo informacij". Zakonodajalec Skupnosti je želel s tako določbo pojasniti pravne učinke kakršnih koli dvostranskih konvencij z enako vsebino kot direktive, ki so jih države članice sklenile ali jih bodo sklenile. To je bilo še posebej pomembno, saj je bila Direktiva dodatek k že obstoječi mreži dvostranskih (in večstranskih) konvencij o upravnem sodelovanju na področju davkov,[14] namen Direktive pa ni bil omejiti obstoječe medsebojne obveznosti ali mož-

13 — Glej v tem smislu med drugim v opombi 12 navedene sodbe Foto-Frost, Internationale Handelsgesellschaft in novejšo Intermodal Transports.

14 — Glej zlasti tretjo uvodno izjavo Direktive 77/799, ki navaja, da „tudi sodelovanje med upravami na podlagi dvostranskih sporazumov ne more kljubovati novim oblikam davčne utaje in izogibanja, ki pospešeno pridobivajo večdržavni značaj". Potreba po taki direktivi je nastala zato, ker vsa dvostranska razmerja med vsemi državami članicami z dvostranskimi sporazumi o upravnem sodelovanju niso bila zajeta. Tudi področje uporabe in moč obveznosti v zadevah upravnega sodelovanja sta lahko med dvostranskimi sporazumi različna.

nosti, ampak ustvariti take obveznosti in možnosti.[15]

53. V tem kontekstu določba, kot je člen 11 Direktive, zagotavlja, da lahko države članice ohranijo ali sklenejo zlasti dvostranske sporazume z istega področja, kot ga ureja Direktiva, in tako ohranijo ali vzpostavijo tako obliko sodelovanja, ki presega tisto iz Direktive. Glede na načeli učinkovitosti in enotne uporabe prava Skupnosti iz člena 11 Direktive sledi, da se lahko dvostranska mednarodna pogodba s področja davkov uporablja, koliko vsebuje širše obveznosti za izmenjavo informacij, kot so tiste, ki jih vsebuje Direktiva.

54. V zvezi s tem ni mogoče razumno trditi, da je mogoče določbo, s katere področja uporabe so določene kategorije davčnih zavezancev izključene – v obravnavani zadevi holdingi 1929 –, šteti, vsaj glede izključenih davčnih zavezancev, za širšo obveznost, kot so določbe direktive, ki ne vsebuje podobnih izključitev s svojega področja uporabe. Zato se določbe dvostranske konvencije med Luksemburgom in Francijo, ki načeloma vsebujejo pravila o upravni pomoči, s svojega področja uporabe pa izključujejo določene kategorije davčnih zavezancev, in sicer holdinge 1929, v obravnavani zadevi ne morejo uporabljati.

55. Sklep, da se konvencija lahko uporablja samo, kolikor v nobenem smislu ne omejuje uporabnosti Direktive 77/799 – vključno z njeno uporabnostjo za holdinge 1929 –, potrjuje sodna praksa Sodišča, skladno s katero se države članice ne morejo sklicevati na dvostransko konvencijo z davčnega področja, da bi se izognile obveznostim, ki jih imajo po Pogodbi.[16] Tako na primer z uporabo dvostranske mednarodne pogodbe s področja davkov s področja uporabe Direktive ne bi bilo mogoče izključiti določenih davčnih zavezancev.

56. Iz zgoraj navedenega izhaja, da bi bilo treba na tretje vprašanje odgovoriti, da obveznosti, ki jih državam članicam v zvezi z medsebojno pomočjo na davčnem področju nalaga Direktiva 77/799, nasprotujejo temu, da države članice na podlagi dvostranske konvencije o upravni pomoči na davčnem področju naložijo obveznosti enake narave, ki pa izključujejo eno kategorijo davčnih zavezancev, kot so luksemburške holdinške družbe 1929, in sicer samo kolikor bi uporaba dvostranske konvencije preprečila uporabo Direktive za navedene davkoplačevalce.

15 — Glej B. Terra in P. Wattel, European Tax Law, Kluwer, 2005, str. 681.

16 — Sodba z dne 14. decembra 2006 v zadevi Denkavit International in Denkavit France (C-170/05, ZOdl., str. I-11949, točka 53).

VII – Prvo vprašanje

57. Cour de Cassation s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali določbe Pogodbe o pravici do ustanavljanja (člen 43 ES in naslednji) in prostem pretoku kapitala (člen 56 in naslednji ES) državi članici prepovedujejo ohranjanje davka na tržno vrednost nepremičnin, od plačevanja katerega so oproščene pravne osebe, ki so francoski davčni rezidenti, oprostitev pravnih oseb, ki so rezidenti drugih držav članic, pa je pogojena z obstojem dvostranske konvencije, ki vsebuje ali klavzulo o upravni pomoči v boju proti davčnim utajam oziroma izogibanju plačevanja davkov ali klavzulo o prepovedi diskriminacije na podlagi državne pripadnosti za davčne namene, kar pomeni, da pravnih oseb, ki so rezidenti druge države članice in ne Francije, ni mogoče obdavčiti bolj kot pravne osebe, ki so francoski rezidenti.

A – *Glavne trditve strank*

58. Po mnenju francoske, grške in italijanske vlade ter vlade Združenega kraljestva je treba člena 43 ES in 56 ES razumeti tako, da ne nasprotujeta obstoju zakonodaje kot je obravnavana francoska zakonodaja.

59. Komisija in družba Elisa sta nasprotnega mnenja. Natančneje, Komisija meni, da so v obravnavani zadevi upoštevne samo določbe o prostem pretoku kapitala ES (člen 56 in naslednji ES). Trdi, da člen 56 ES nasprotuje obstoju nacionalne zakonodaje kot sta člena 990D in 990E CGI. Družba Elisa trdi, da člena 43 ES in 56 ES nasprotujeta obstoju nacionalne zakonodaje kot sta člena 990D in 990E CGI.

B – *Katera(e) temeljna(e) svoboda(e) je (so) upoštevna(e)?*

60. Uvodoma je treba opozoriti na to, da čeprav sodi neposredna obdavčitev v pristojnost držav članic, morajo te to pristojnost izvajati skladno s pravom Skupnosti,[17] vključno z določbami, ki vsebujejo načeli svobode ustanavljanja in prostega pretoka kapitala.

61. V obravnavani zadevi se vprašanja nacionalnega sodišča nanašajo tako na svobodo

17 — Glej med drugim sodbe z dne 11. avgusta 1995 v zadevi Wielockx (C-80/94, Recueil, str. I-2493, točka 16); z dne 10. marca 2005 v zadevi Laboratoires Fournier (C-39/04, ZOdl., str. I-2057, točka 14); z dne 23. februarja 2006 v zadevi van Hilten-van der Heijden (C-513/03, ZOdl., str. I-1957, točka 36) in z dne 14. septembra 2006 v zadevi Centro di Musicologia Stauffer (C-386/04, ZOdl., str. I-8203, točka 15).

ustanavljanja (člen 43 ES) kot prosti pretok kapitala (člen 56 ES in naslednji). Komisija v svojih stališčih dvomi v tak pristop in postavlja vprašanje, ali je svoboda ustanavljanja res upoštevna v obravnavani zadevi. Zdi se, da jo pri tem podpira italijanska vlada. Skladno z navedenim je treba preučiti, ali se lahko družba Elisa glede na dejansko stanje zadeve sklicuje na pravila v zvezi s pravico do ustanavljanja in/ali pravila o prostem pretoku kapitala.

62. Svoboda ustanavljanja, ki jo člen 43 Pogodbe ES daje državljanom Skupnosti ter zajema pravico začeti in opravljati dejavnost kot samozaposlena oseba ter pravico do ustanovitve in vodenja podjetij pod pogoji, ki jih za svoje državljane določa zakonodaja države, v kateri se taka ustanovitev, skladno s členom 48 Pogodbe ES, vključuje za družbe ali podjetja, ustanovljena v skladu z zakonodajo posamezne države članice, ki imajo statutarni sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Evropski skupnosti, pravico do poslovanja v zadevni državi članici prek hčerinskih družb, podružnic ali agencij.[18]

63. Skladno s sodno prakso Sodišča je koncept ustanavljanja v smislu Pogodbe zelo širok in omogoča državljanu Skupnosti, da na stabilni in trajni podlagi sodeluje v gospodarskem življenju države članice, ki ni njegova država izvora, in ima od tega koristi ter tako prispeva k gospodarski in socialni medsebojni povezanosti na področju dejavnosti samozaposlenih oseb v Skupnosti.[19] Vendar pa je treba za to, da se lahko uporabljajo določbe v zvezi s svobodo ustanavljanja, načeloma treba imeti zagotovljeno trajno prisotnost v državi članici gostiteljici, in če gre za nakup ali posedovanje nepremičnin, aktivno upravljati to premoženje.[20]

64. Zdi se, da družba Elisa kot holdinška družba v Franciji ne opravlja nobene druge gospodarske dejavnosti, kot je izvrševanje lastništva nepremičnin, vendar pa opis predložitvenega sodišča in informacije strank v postopku pred Sodiščem glede tega niso popolnoma jasni.

65. Kakor koli, treba je ugotoviti, da je Sodišče določbe v zvezi s pridobitvijo in/ali razpolaganjem z nepremičninami ustaljeno

18 — Glej sodbi z dne 21. septembra 1999 v zadevi Saint-Gobain (C-307/97, Recueil, str. I-6161, točka 34) in z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer (C-446/03, ZOdl., str. I-10837, točka 30) ter v opombi 17 navedeno sodbo Centro di Musicologia Stauffer, točka 17.

19 — Glej v opombi 17 navedeno sodbo Centro di Musicologia Stauffer, točka 18, in v njej navedeno sodno prakso.

20 — Glej v opombi 17 navedeno sodbo Centro di Musicologia Stauffer, točka 19.

presojalo v kontekstu prostega pretoka kapitala, celo če se je predložitveno sodišče, kot na primer v zadevah Konle,[21] Centro di Musicologia Stauffer[22] in Festersen[23], sklicevalo tudi na svobodo ustanavljanja[24].

66. V tem kontekstu je Sodišče razsodilo, da izvrševanje pravice do pridobitve nepremičnine na ozemlju druge države članice, do njene uporabe in razpolaganja z njo predstavlja nujno dopolnitev svobode ustanavljanja.[25]

67. Kot izhaja iz nomenklature pretoka kapitala iz priloge I k Direktivi Sveta 88/361/EGS z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe (navedeni člen je bil razveljavljen z Amsterdamsko pogodbo),[26] zajema pretok kapitala naložbe nerezidentov v nepremičnine na ozemlju države članice. Navedena nomenklatura ima še vedno enako ponazoritveno vrednost za opredelitev pojma pretoka kapitala.[27]

68. Iz tega sledi, da prosti pretok kapitala zajema tako lastništvo kot upravljanje nepremičnin. Ni sporno, da ima družba Elisa, katere sedež je v Luksemburgu, tako premoženje v Franciji. Obravnavani položaj torej sodi na področje uporabe določb Pogodbe o prostem pretoku kapitala, družba Elisa pa se lahko v vsakem primeru na navedene določbe sklicuje v obravnavanem postopku.

69. Poleg tega je namen zadevnih določb, kot bo razloženo spodaj, preprečevanje izogibanja plačevanja davkov in davčnih utaj fizičnih oseb, ki so francoski davčni rezidenti, če bi običajno morali plačati davek v zvezi z nepremičninami v Franciji, če imajo tako premoženje na svoje ime kot fizične osebe. Sporni davek je torej usmerjen zlasti na čezmejne naložbe v nepremičnine, kar ne vključuje nujno ustanovitve na francoskem ozemlju. Čezmejni značaj naložbe je torej tisti, ki ga lahko prizadeva obravnavana

21 — Sodba z dne 1. junija 1999 (C-309/97, Recueil, str. I-3099, točka 39 in naslednje).

22 — Navedena v opombi 17, točka 16 in naslednje.

23 — Sodba z dne 25. januarja 2007 (C-370/05, ZOdl., str. I-1129, točka 20 in naslednje).

24 — Izjema od navedenega pristopa je bila narejena v predhodni zadevi, to je v sodbi z dne 6. novembra 1984 v zadevi Fearon (182/83, Recueil, str. 3677), ki pa je bila na podlagi dejanskega stanja iz zadeve jasno povezana s pravico do ustanavljanja.

25 — Glej v opombi 21 navedeno sodbo Konle, točka 22, ter sodbo z dne 5. marca 2002 v zadevi Reisch in drugi (C- 15/99, od C-519/99 do C-524/99 ter od C-526/99 do C-540/99, Recueil, str. I-2157, točki 29 in 30).

26 — UL L 178, str. 5.

27 — Glej novejšo, v opombi 17 navedeno sodbo Centro di Musicologia Stauffer, točka 22, in v njej navedeno sodno prakso ter v opombi 23 navedeno sodbo Festersen, točka 23.

nacionalna zakonodaja. Kakršen koli omejevalni učinek na svobodo ustanavljanja je samo nujna posledica omejitve za prosti pretok kapitala.[28]

70. Menim torej, da mora biti v obravnavani zadevi primarno merilo za presojo prosti pretok kapitala.

71. Kakor koli, če bi predložitveno sodišče glede na dejanske okoliščine zadeve pred njim sklenilo, da se uporabljajo tudi določbe o svobodi ustanavljanja, potem je treba upoštevati, da bi se spodnje ugotovitve uporabljale tudi v zvezi s svobodo ustanavljanja, še posebej glede preučitve načela sorazmernosti.[29]

C – *Načelo prostega pretoka kapitala*

72. Pred ugotavljanjem, ali je nacionalna zakonodaja, kot je obravnavana, skladna z načelom prostega pretoka kapitala, je morda koristno opozoriti na značilnosti te temeljne svobode, ki je od temeljnih svobod iz Pogodbe ES najmanj znana.

73. Za začetek je treba opozoriti na to, da se prosti pretok kapitala razlikuje od drugih temeljnih svobod v smislu formulacije, zaradi česar se lahko vprašamo, ali ima ta formulacija kakšne posebne praktične posledice.

74. Medtem ko člen 56 ES vsebuje splošno prepoved omejitev pretoka kapitala, pa člen 58(1)(a) ES pojasnjuje, da ta prepoved ne posega v pravice držav članic, da uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, v katerih so različno obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital. Ta pravica je tudi omejena v členu 58(3) ES, ki določa, da razlikovanje držav članic med davčnimi zavezanci glede na njihovo prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital, ne sme biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala.[30]

28 — Glej po analogiji sodbi z dne 3. oktobra 2006 v zadevi Fidium Finanz (C-452/04, ZOdl., str. I-9521, točka 49) ter z dne 12. septembra 2006 v zadevi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, ZOdl., str. I-7995, točka 33).

29 — Glej sklepne predloge generalne pravobranilke C. Stix-Hackl v zgoraj v opombi 23 navedeni zadevi Festersen, točka 30.

30 — V zvezi z neposredno obdavčitvijo sta bili ti načeli ponovljeni med drugim v sodbi z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen (C-319/02, Recueil, str. I-7477, točka 28) in v opombi 17 navedeni sodbi Centro di Musicologia Stauffer, točka 31.

75. Sodišče je imelo v zadevi Manninen priložnost prvič[31] presojati pristojnost držav članic za zakonodajno urejanje neposredne obdavčitve ob upoštevanju načela prostega pretoka kapitala po členih 56 ES in 58 ES. Eno od glavnih načel, ki jih je Sodišče oblikovalo v navedeni sodbi, je to, da je treba nacionalno zakonodajo, ki ločuje med davčni zavezanci glede na kraj, v katerem je naloženo njihovo premoženje, šteti za združljivo z določbami Pogodbe o prostem pretoku kapitala, razlikovanje v obravnavi pa mora zadevati položaje, ki niso objektivno primerljivi oziroma jih ni mogoče upravičiti s prevladujočimi razlogi v javnem interesu, kot je potreba po varstvu enotnosti davčnega sistema ali učinkovitem davčnem nadzoru.[32]

76. Poleg tega različno obravnavanje pravnih oseb s sedežem v Franciji in pravnih oseb s sedežem v drugih državah članicah ne sme – če naj bo upravičeno – presegati tistega, kar je nujno za dosego zasledovanega cilja zadevne zakonodaje.[33]

77. Iz navedenega zgoraj sledi, da koncept „omejitve" s področja uporabe prostega pretoka kapitala ustreza konceptu „omejitve," ki ga je Sodišče razvilo v zvezi z drugimi svobodami. Kakršen koli ukrep, ki otežuje čezmejni prenos kapitala ali ga naredi manj privlačnega ter tako lahko odvrača vlagatelje od takega prenosa, torej predstavlja omejitev pretoka kapitala.[34]

78. Nadalje, čeprav je res, da v členu 56(1) ES ni mogoče najti prepovedi diskriminacije in da je mogoče v najboljšem primeru o njej sklepati posredno iz člena 58(3) ES,[35] pa prosti pretok kapitala vključuje prepoved diskriminacije enako kot vse temeljne svobode. To vključuje prepoved različnega obravnavanja subjektov na finančnih trgih na podlagi njihove državne pripadnosti, kraja prebivanja ali kraja, v katerem je tako premoženje naloženo, če razlikovanje ni objektivno upravičeno.

D – *Pravne značilnosti spornega davka*

79. Za odgovor na prvo vprašanje je glede na navedeno treba najprej ugotoviti, ali sporni

31 — Sodišče je v sodbi z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen (C-35/98, Recueil, str. I-4071, točke od 43 do 45) že dalo nekaj napotkov za razumevanje pomena teh določb, vendar pa so ti napotki zadevali njunega predhodnika (člen 67 ES).

32 — Glej v tem smislu v opombi 31 navedeno sodbo Verkooijen, točka 43, v opombi 30 navedeno sodbo Manninen, točka 29, in v opombi 17 navedeno sodbo Centro di Musicologia Stauffer, točka 32.

33 — Glej v tem smislu v opombi 31 navedeno sodbo Verkooijen, točka 43, v opombi 30 navedeno sodbo Manninen, točka 29, in v opombi 17 navedeno sodbo Centro di Musicologia Stauffer, točka 32.

34 — Glej v tem smislu sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott k sodbi Sodišča z dne 19. januarja 2006 v zadevi Bouanich (C-265/04, ZOdl., str. I-923, točka 30).

35 — Glej v tem smislu v opombi 34 navedene sklepne predloge Bouanich, točka 31.

francoski davčni mehanizem predstavlja omejitev pretoka kapitala.

80. Po sporni zakonodaji je položaj, zaradi katerega nastane obveznost plačevanja davka, imetništvo lastninske pravice ali določenih drugih stvarnih pravic na nepremičninah v Franciji 1. januarja določenega leta.

81. Pravne osebe z sedežem dejanske uprave v Franciji (v nadaljevanju tudi: rezidenti) so oproščene spornega davka. Pravne osebe, ki nimajo dejanskega sedeža uprave v Franciji (v nadaljevanju tudi: nerezidenti), se obravnavajo enako kot pravne osebe, ki so rezidenti, če po mednarodni pogodbi ne smejo biti višje davčno obremenjene. Zdi se, da iz predložitvenega sklepa izhaja, da se navedeni pogoj nanaša na položaj, pri katerem je Francija z državo, v kateri ima pravna oseba, ki ni rezident, sedež dejanske uprave, sklenila konvencijo, ki vsebuje klavzulo o nediskriminaciji glede davčnih zadev. Pravne osebe, ki so rezidenti, in z njimi izenačene pravne osebe, ki niso rezidenti, so oproščene, če izpolnjujejo določene pogoje in dajo določene informacije davčnim organom. Natančneje, vsako leto morajo sporočiti, ali se zavezati k spoštovanju obveznosti, da bodo davčnemu organu na zahtevo sporočile, kraj in opis nepremičnin, ki jih imajo v lasti 1. januarja danega leta, identiteto in naslov svojih delničarjev, družbenikov ali drugih članov, število delnic ali drugih pravic, ki jih ima vsak od njih, ter dokazila o davčnem rezidentstvu.

82. Poleg tega so lahko pravne osebe, ki niso rezidenti, oproščene, če izpolnijo pogoj, da je država ali ozemlje, na katerem imajo sedež, s Francijo sklenilo konvencijo o upravni pomoči v boju proti davčnim utajam in izogibanju plačevanja davkov. Take pravne osebe morajo vsako leto najkasneje do 15. maja sporočiti kraj, opis in vrednost nepremičnin v svoji lasti 1. januarja, identiteto in naslove njihovih družbenikov na ta dan ter število delnic ali poslovnih deležev, ki jih ima vsak od njih.

83. Iz zgoraj navedenega izhaja, da medtem ko je pravna oseba, ki je rezident, načeloma oproščena davka, mora imeti pravna oseba, ki ni rezident, dejansko središče uprave v državi, ki je s Francijo sklenila ali konvencijo s klavzulo o nediskriminaciji glede davčnih zadev ali konvencijo s klavzulo o upravni pomoči v boju proti davčnim utajam in izogibanju plačevanja davkov. To je razlikovanje v obravnavi med pravnimi osebami, za katere velja sporni davek, glede na kraj njihovega dejanskega središča uprave.

84. Hkrati pa lahko sporni davčni mehanizem učinkuje tako, da je za pravne osebe, ki niso rezidenti, manj privlačno vlagati v nepremičnine v Franciji. Kadar ima pravna oseba, ki ni rezident, sedež dejanske uprave v državi članici, ki s Francijo ni sklenila konvencije s klavzulo o nediskriminaciji glede davčnih zadev ali konvencij o upravni pomoči v boju proti davčnim utajam in izogibanju plačevanja davkov, potem so lahko nepremičnine, ki so neposredno ali posredno v lasti pravnih oseb, ki niso rezidenti Francije, obdavčene s spornim davkom. Navedeno velja tudi za pravne osebe, ki niso upravičene do ugodnosti po navedenih klavzulah, kot to velja za holdinge 1929, ki so izključeni s področja uporabe konvencije med Francijo in Luksemburgom.

85. Sporni davek je torej omejitev prostega pretoka kapitala, ki je po členu 56 ES načeloma prepovedana.

E – *Ali sta položaja rezidentov in nerezidentov objektivno primerljiva?*

86. Kot je bilo navedeno zgoraj, iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je mogoče nacionalno davčno zakonodajo, kot je obravnavana v postopku o glavni stvari, šteti za združljivo z določbami Pogodbe o prostem pretoku kapitala, če različna obravnava zadeva položaje, ki niso objektivno primerljivi.

87. Komisija trdi, da je mogoče položaja rezidentov in nerezidentov šteti za različna, kadar v določenih državah ni mogoče pridobiti ustreznih informacij glede družbenikov določenih pravnih oseb, ki imajo v lasti nepremičnine. Po mnenju Komisije take razlike glede držav članic EU ne obstajajo, saj ukrepi za zagotavljanje boljšega sodelovanja, kot je Direktiva 77/799, zagotavljajo minimalno raven izmenjave informacij.

88. Vendar pa se zdi, da Sodišče presoja objektiven položaj davčnih zavezancev glede na davčno pravilo[36] in ne na podlagi ciljev, ki naj jih to pravilo zasleduje z oprostitvami, ki jih vsebuje.

89. V obravnavani zadevi se izkaže, da je glede položaja, ki je podlaga za obveznost plačevanja davka – to je neposredno ali

36 — Glej v tem smislu v opombi 30 navedeno sodbo Manninen, točka 36.

posredno lastništvo ali imetništvo stvarnih pravic s strani pravnih oseb na nepremičninah v Franciji 1. januarja danega leta –, položaj pravnih oseb z sedežem dejanske uprave v Franciji in pravnih oseb z sedežem dejanske uprave zunaj Francije v zvezi z obdavčitvijo nepremičnin enak.

90. Navedena pravila takih oseb ne morejo – ne da bi s tem povzročila diskriminacijo – obravnavati različno glede zagotovitve ugodnosti v zvezi z istim davkom, kot je oprostitev. Francoski zakonodajalec je z enakim obravnavanjem obeh vrst pravnih oseb pri obdavčitvi njihovih nepremičnin dejansko priznal, da ni take objektivne razlike med njihovimi položaji glede podrobnih pravil in pogojev v zvezi z navedeno obdavčitvijo, ki bi upravičila različno obravnavo.[37]

91. Skladno s tem in v okoliščinah, kot so te v postopku o glavni stvari, je učinek nacionalne zakonodaje v tem, da se pravne osebe v objektivno primerljivih položajih obravnava različno.

37 — Glej v tem smislu sodbo z dne 28. januarja 1986 v zadevi Komisija proti Franciji (270/83, Recueil, str. 273, točka 20). Glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca Lenza k sodbi z dne 15. maja 1997 v zadevi Futura Participations in Singer (C-250/95, Recueil, str. I-2471, točki 38 in 39).

92. Iz tega sledi, da tak davčni ukrep načeloma ne more pomeniti neenakega obravnavanja, ki ga dovoljuje člen 58(1)(a) ES, razen če ga je mogoče upravičiti s prevladujočimi razlogi v javnem interesu.[38]

F – *Upravičenost zaradi prevladujočih razlogov v javnem interesu*

93. Francoska vlada se pri upravičevanju spornega davka opira na upravičenost zaradi učinkovitosti davčnega nadzora ter preprečevanja izogibanja plačevanja davkov in davčnih utaj.

94. Sodišče je ustaljeno razsojalo, da so preprečevanje izogibanja plačevanja davkov in davčnih utaj[39] ter učinkovitost davčnega nadzora[40] med prevladujočimi razlogi v

38 — Glej v tem smislu v opombi 31 navedeno sodbo Verkooijen, točka 46, v opombi 30 navedeno sodbo Manninen, točka 29, v opombi 34 navedeno sodbo Bouanich, točka 38, in v opombi 17 navedeno sodbo Centro di Musicologia Stauffer, točka 32.

39 — Glej med drugim sodbe z dne 16. julija 1998 v zadevi ICI (C-264/96, Recueil, str. I-4695, točka 26); z dne 8. marca 2001 v zadevi Metallgesellschaft in drugi (C-397/98 in C-410/98, Recueil, str. I-1727, točka 57); z dne 21. novembra 2002 v zadevi X in Y (C-436/00, Recueil, str. I-10829, točka 61) in z dne 12. decembra 2002 v zadevi Lockhorst-Hohorst (C-324/00, Recueil, str. I-11779, točka 37) ter v opombi 18 navedeno sodbo Marks & Spencer, točka 57.

40 — Glej zlasti v opombi 37 navedeno sodbo Futura Participations in Singer, točka 31.

javnem interesu, ki lahko upravičijo omejitev izvrševanja temeljnih svobod.[41]

95. Glede na cilj zadevne nacionalne določbe v tej zadevi se te utemeljitve do določene mere prekrivajo, saj se z zadevno določbo želi zagotoviti zbiranje informacij, ki so potrebne za odmero davka na premoženje, ter torej preprečiti izogibanje plačevanja davka in davčno utajo glede tega davka.

96. Uvodoma je treba opozoriti na to, da medtem ko je Sodišče večkrat razsodilo, da je učinkovitost davčnega nadzora prevladujoča zahteva v javnem interesu, ki lahko upraviči omejitev izvrševanja temeljnih svobod, ki jih zagotavlja Pogodba,[42] pa je bilo sorazmerno zadržano do tega, da sprejme tako utemeljitev v praksi, saj se je država članica nanjo uspešno sklicevala samo v eni zadevi glede neposredne obdavčitve, in sicer v zadevi Futura Participations in Sugar.[43] Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da lahko država članica uporablja samo take ukrepe, ki zadevni državi članici omogočajo jasno in natančno ugotoviti davčne zavezance, ki so zavezani plačevanja določenega davka, ter znesek, ki ga morajo plačati.[44]

97. Enaka omejitev lahko velja v zvezi z utemeljitvami na podlagi boja proti izogibanju plačevanja davkov in davčnim utajam. Čeprav je Sodišče priznalo, da je preprečevanje izogibanja plačevanja davkov med prevladujočimi razlogi v javnem interesu, ki lahko upravičijo omejitev izvrševanja temeljnih svobod,[45] pa je v praksi možnost dokazovanja upravičenosti na podlagi boja proti izogibanju plačevanja davkov in davčnim utajam zožilo znotraj sorazmerno ozkih meja.[46]

98. Skladno s povedjo, ki se običajno uporablja v sodni praksi, je namreč ovira za svobodo, ki jo zagotavlja pogodba, upravičena samo na podlagi boja proti izogibanju plačevanja davkov, če je zadevna zakonodaja zasnovana posebej za to, da iz davčnih ugodnosti izvzame povsem umetne konstrukte, ki so namenjeni zaobidenju nacionalnega prava.[47]

41 — Glej na primer sodbo z dne 4. marca 2004 v zadevi Komisija proti Franciji (C-334/02, Recueil, str. I-2229, točka 27). Glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca Légerja k v opombi 28 navedeni sodbi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, točka 85.

42 — Glej med drugim v opombi 41 navedeno sodbo Komisija proti Franciji, točka 27.

43 — Navedena v opombi 37, točka 31.

44 — Glej v tem smislu sodbo z dne 8. julija 1999 v zadevi Baxter in drugi (C-254/97, Recueil, str. I-4809, točka 18) in v opombi 17 navedeno sodbo Laboratoires Fournier, točka 24.

45 — Glej v tem smislu v opombi 39 navedene sodbe ICI, točka 26; Metallgesellschaft in drugi, točka 57; X in Y, točka 61, in Lockhorst-Hohorst, točka 37, ter v opombi 18 navedeno sodbo Marks & Spencer, točka 57.

46 — Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca Légerja k v opombi 28 navedeni sodbi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, točka 87.

47 — Glej med drugim v opombi 39 navedeni sodbi ICI, točka 26, in Lockhorst-Hohorst, točka 37, ter sodbo z dne 11. marca 2004 v zadevi De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Recueil, str. I-2409, točka 50) in v opombi 28 navedeno sodbo Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, točka 28.

99. Iz tega sledi, da bi moralo biti, če bi hoteli, da je sorazmerno, dejansko področje uporabe ukrepa, ki je namenjen boju proti izogibanju plačevanja davkov ali davčnim utajam, kolikor je mogoče, omejeno samo na tiste primere, ki predstavljajo resnično nevarnost za izogibanje plačevanja davkov s pomočjo povsem umetnih konstruktov,[48] ter mora biti – glede na vse pogoje za njegovo uporabo in izjeme – zasnovano tako, da se uporablja samo v zelo posebnih okoliščinah, ki ustrezajo primerom, v katerih je verjetnost nevarnosti za izogibanje plačevanja davkov največja.[49]

100. Glede na sodno prakso Sodišča so „povsem umetni konstrukti" tisti, ki ne izražajo gospodarske resničnosti.[50] Sodišče je glede svobode ustanavljanja razsodilo, da gospodarska resničnost pomeni resnično namestitev zadevne družbe v državi gostiteljici in opravljanje dejanske gospodarske dejavnosti v njej.[51]

101. Če navedene ugotovitve uporabimo za prosti pretok kapitala, se zdi, da omejevalni ukrep ne sme presegati dejanske obdavčitve nepremičnin tistih pravnih oseb, ki so formalno ustanovljene v drugi državi članici, če ustanovitve v drugi državi članici gospodarsko v resnici ni.

102. Glede dokaznega bremena iz sodne prakse Sodišča izhaja, da morajo davčni organi zadevne države članice načeloma v vsakem primeru posebej dokazati nevarnost izogibanja plačevanja davka ali davčne utaje.[52] Iz tega, da davčni zavezanec uporablja svoje temeljne svobode za vzpostavitev rezidentstva v drugi državi članici, ni mogoče sklepati, da ima tak davčni zavezanec goljufiv namen.[53] Splošna domneva davčne utaje ali izogibanja plačevanja davka ne more upravičiti davčnega ukrepa, ki posega v cilje Pogodbe.[54] Sodišče je šlo tako daleč, da je menilo, da splošnega pravila, ki samodejno izključuje določene kategorije poslov iz davčnih ugodnosti, ne glede na to, ali dejansko gre za davčno utajo ali izogibanje plačevanja davka, ni mogoče šteti za sorazmernega.[55]

103. Zdi se, da je Sodišče v zadnjem času podrobneje opredelilo svoj pristop k splošnim domnevam glede izogibanja plačevanja

48 — Glej v tem smislu v opombi 39 navedeni sodbi ICI, točka 26, in Lockhorst-Hohorst, točka 37, ter v opombi 47 navedeno sodbo De Lasteyrie du Saillant, točka 50, v opombi 18 navedeno sodbo Marks & Spencer, točka 57, in v opombi 28 navedeno sodbo Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, točka 51.

49 — Glej v tem smislu sklepne predloge generalnega pravobranilca Légerja k v opombi 28 navedeni sodbi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, točka 137.

50 — Glej v tem smislu v opombi 28 navedeno sodbo Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, točka 55.

51 — Glej v opombi 28 navedeno sodbo Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, točka 54.

52 — Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca Mischa k v opombi 47 navedeni sodbi De Lasteyrie du Saillant, točka 59.

53 — Glej v tem smislu v opombi 39 navedene sodbe ICI, točka 26; Metallgeselschaft in drugi, točka 57; X in Y, točki 61 in 62, ter Lockhorst-Hohorst, točka 37, in v opombi 47 navedeno sodbo De Lasteyrie du Saillant, točki 50 in 51.

54 — Glej v tem smislu sodbo z dne 26. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Belgiji (C-478/98, Recueil, str. I-7587, točka 45) in v opombi 41 navedeno sodbo Komisija proti Franciji, točka 27.

55 — Glej v tem smislu sodbo z dne 17. julija 1997 v zadevi Leur-Bloem (C-28/95, Recueil, str. I-4161, točka 44).

davka in davčnim utajam na področju neposredne obdavčitve. V sodbi Cadbury Schweppes je razsodilo, da bi bila lahko taka domneva sprejemljiva, če bi bila glede na konkretne pogoje, ki jih vsebuje, zasnovana tako, da se uporablja samo v zelo posebnih okoliščinah, ki ustrezajo primerom, v katerih je verjetnost za nevarnost izogibanja plačevanja davka največja. V takem primeru bo dokazno breme na davčnem zavezancu, ki ni rezident in je najbolje usposobljen za to, da dokaže resničnost svojih dejavnosti, zaradi česar je lahko upravičen do prednosti temeljnih svobod.[56]

104. Glede na navedene ugotovitve bom preučil, ali je zadevni nacionalni ukrep primeren za zagotavljanje davčnega nadzora ter boja proti izogibanju plačevanja davkov in davčnim utajam ter ali ne presega tistega, kar je nujno, za dosego navedenih ciljev.

105. Namen zakonodajalca pri obdavčitvi s spornim davkom je bil v tem, da se davkoplačevalce, ki so bili zavezani plačevanju davka na premoženje, odvrne od izogibanja davčni obveznosti s tem, da v državah, ki s Francijo niso sklenile davčne konvencije s klavzulo o upravni pomoči glede boja proti davčnim utajam in izogibanju plačevanja davkov, ustanavljajo podjetja, ki postanejo lastniki nepremičnin v Franciji.[57]

106. Izkaže se torej, da je sporni davčni mehanizem usmerjen predvsem na tista ravnanja, s katerimi se želi izogniti plačevanju davka na premoženje, ki bi ga bilo sicer treba plačati v zvezi z nepremičninami. Natančneje, po pisnih in ustnih stališčih francoske vlade je ravnanje, zoper katerega se je treba boriti, ustanavljanje pravnih oseb z davčnim rezidentstvom zunaj Francije s strani fizičnih oseb, ki so francoski davčni rezidenti, katerih nepremičnine bi bile običajno obdavčene z davkom na premoženje, in sicer izključno zaradi izogibanja plačevanju navedenega davka na premoženje. Kaže, da fizične osebe, ki so francoski rezidenti, nato prenesejo lastninsko pravico ali druge stvarne pravice na nepremičninah v Franciji na pravne osebe, ki kot take niso obdavčene z davkom na premoženje.

107. Primeri, ki so zapleteni primeri so kot kaže, tisti, v katerih francoski davčni organi ne morejo preveriti identitete in deležev fizičnih oseb, ki so lahko družbeniki takih pravnih oseb. Po navedbah francoske vlade je tako takrat, kadar imajo take pravne osebe svoj sedež dejanske uprave v državi, s katero Francija ni sklenila konvencije s klavzulo o upravnem sodelovanju. V takem primeru naj

56 — Glej v tem smislu v opombi 28 navedeno sodbo Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, točka 70.

57 — Po stališčih francoske vlade je to v odločbi z dne 29. decembra 1989 navedel Conseil constitutionnel (francoski ustavni svet).

bi imeli francoski davčni organi težave pri navzkrižnem preverjanju izjav pravnih oseb, še posebej glede identitete in deležev njihovih družbenikov ter napovedi davka na premoženje s strani fizičnih oseb, ki so francoski rezidenti in morajo prijaviti vse deleže, ki jih imajo v družbah v Franciji in v tujini, kot so na primer holdingi 1929. V teh okoliščinah se lahko fizične osebe uspešno skrivajo za pravnimi osebami in se tako izognejo plačevanju davka na premoženje v zvezi z nepremičninami, ki bi ga sicer morale plačati, če bi jih imele v lasti pod svojim imenom.

108. Zaradi preprečevanja takega ravnanja je davek iz člena 990D in E CGI usmerjen zlasti na tiste pravne osebe, ki imajo svoj sedež dejanske uprave v državah, iz katerih Francija ne more pridobiti ustreznih informacij o fizičnih osebah, ki imajo deleže v pravnih osebah. Zadevna francoska zakonodaja torej vsebuje izjemo glede obdavčitve pravnih oseb, ki niso rezidenti, glede na obstoj določbe o upravnem sodelovanju ali nediskriminaciji za davčne namene v mednarodni pogodbi. Glede navedene klavzule je francoska vlada opozorila na to, da katera koli mednarodna pogodba s področja davkov, ki vsebuje klavzulo o nediskriminaciji, *a fortiori* pomeni obstoj upravnega sodelovanja.

109. Izkaže se torej, da je bistveno merilo dejansko zagotavljanje tega, da lahko francoski organi na podlagi dvostranske mednarodne pogodbe s področja davkov od tujih davčnih organov neposredno zahtevajo vse informacije, ki so potrebne za navzkrižno preverjanje izjav pravnih oseb, ki imajo lastninsko ali druge stvarne pravice na nepremičninah v Franciji, skladno s členom 990E CGI, kot tudi izjave fizičnih oseb, ki so francoski davčni rezidenti, glede njihovega premoženja, ki je obdavčeno z davkom na premoženje.

110. Zadevna francoska zakonodaja je z obdavčitvijo vseh pravnih oseb, ki tega pogoja ne izpolnjujejo, dejansko obdavčila nepremičnine v lasti pravnih oseb, ki jih fizične osebe, ki bi sicer morale plačati davek na premoženje, uporabljajo kot „zaslon". Zaradi spornega davka se je torej mogoče boriti proti takemu ravnanju, ki ne zasleduje nobenega drugega cilja kot izogibanje plačevanja davka na premoženje, ki bi ga sicer fizične osebe v Franciji morale plačati, ali ga vsaj narediti manj privlačnega. Davek je torej primeren za zagotavljanje učinkovitega davčnega nadzora in boj proti izogibanju plačevanja davkov in davčnim utajam.

111. Še vedno pa je treba ugotoviti, ali sporni davek presega tisto, kar je nujno za dosego navedenega cilja.

112. Kaže, da zadevna nacionalna zakonodaja izhaja iz domneve, da je verjetno, da so vse tiste države, s katerimi Francija ni sklenila dvostranske mednarodne pogodbe s področja davkov, ki vsebuje ali klavzulo o upravni pomoči ali o nediskriminaciji v davčnih zadevah, gostiteljice pravnih oseb, ki se uporabljajo kot sredstvo za izogibanje plačevanja davka na premoženje s strani fizičnih oseb. Enaka domneva velja za tiste družbe, kot so holdingi 1929, ki so bile izključene s področja uporabe dvostranskih mednarodnih pogodb s področja davkov.

113. Zdi se, da francoska vlada to domnevo utemeljuje zlasti s sklicevanjem na splošno škodljivost holdingov 1929.

114. V zvezi s tem je treba ugotoviti, da sta škodljivost navedene pravne ureditve res priznala OECD[58] ter Svet za ekonomske in finančne zadeve (Svet EKOFIN) pri spremanju kodeksa ravnanja pri obdavčitvi podjetij.[59] Luksemburška pravna ureditev, ki velja za holdinge 1929, je v poročilu skupine za „kodeks ravnanja," odgovorne za oceno nacionalnih ukrepov, ki lahko sodijo na področje uporabe kodeksa, navedena kot škodljiv ukrep. Navedeno pravno ureditev je treba torej postopoma odpraviti.[60]

115. Vendar pa ti dejavniki ne morejo vplivati na področje uporabe pravic, ki jih gospodarskim subjektom dajejo temeljne svobode. Kodeks ravnanja je skladno s svojo preambulo politična zaveza ter ne vpliva na pravice in obveznosti držav članic ali delitev pristojnosti med državami članicami in Skupnostjo po Pogodbi.[61] Navajanje holdingov 1929 kot tistih ukrepov, ki škodujejo enotnemu trgu, ne more omejiti pravice, ki jo vlagatelju daje Pogodba po členu 56 ES, in sicer da vlaga v določeno državo članico in ima hkrati dejanski sedež uprave v drugi državi članici, celo če navedeni vlagatelj to

58 — Pravno ureditev holdingov 1929 je kot škodljivo davčno prakso ustaljeno navajal OECD. Glej posodobljeno poročilo iz leta 2006 o projektu OECD glede škodljivih davčnih praks, ki je na voljo na spletnem naslovu: http://www.oecd.org/dataoecd/1/17/37446434.pdf.

59 — Resolucija Sveta in predstavnikov vlad držav članic, ki so se 1. decembra 1997 sestali na Svetu, o kodeksu ravnanja v zvezi z obdavčitvijo podjetij (UL 1998, C 2, str. 2). Slednji zadeva „tiste ukrepe, ki pomembno vplivajo ali bi lahko vplivali na kraj poslovanja v Skupnosti" in vsebuje zavezo držav članic o mirovanju in odpravi teh ukrepov.

60 — Navedeno poročilo je na voljo na spletu na http://ue.eu.int/ueDocs/cms_Data/docs/pressdata/en/misc/04901.f9.html.

61 — Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca Légerja k v opombi 28 navedeni sodbi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, točka 57.

počne prek družbe, ki je obdavčena po sistemu, za katerega velja, da je škodljiv za enotni trg.

116. To, da je bilo glede holdingov 1929 odločeno, da gre za shemo državne pomoči, ki ni združljiva s skupnim trgom,[62] navedene analize ne spremeni. Pogodba namreč vsebuje posebne določbe, in sicer člena 87 ES in 88 ES, ki so namenjene presoji združljivosti takega ukrepa s skupnim trgom in odpravi njegovih škodljivih učinkov na navedeni trg. To, da taka oblika družb in davčni sistem, ki zanje velja, ni skladen s pravili Pogodbe, torej ne more upravičiti tega, da država članica sprejme enostranske ukrepe za preprečitev njegovih učinkov z omejitvijo prostega pretoka.[63]

117. Zato za trditev, ki se opira na škodljivost določene nacionalne davčne ureditve ali oblike družb, gotovo ni mogoče sprejeti, da kot taka upravičuje splošno odrekanje davčnih ugodnosti v obliki izključitve celotne kategorije pravnih oseb, ki so rezidenti druge države članice.

62 — Odločba Komisije z dne 19. julija 2006 o državni pomoči C 3/2006 Luksemburga za holdinške družbe 1929 in holdinške družbe milliardaires (UL L 366, str. 47).

63 — Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca Légerja k v opombi 28 navedeni sodbi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, točka 58.

118. Francoska vlada se zaradi upravičevanja zadevne nacionalne zakonodaje sklicuje tudi na težave pri pridobivanju informacij iz držav, s katerimi ni vzpostavljeno učinkovito upravno sodelovanje.

119. Francoska vlada, ki jo glede tega podpirajo nizozemska, italijanska in grška vlada ter vlada Združenega kraljestva, natančneje trdi, da je omejevalen pristop k oprostitvam od spornega davka potreben zaradi težav, ki jih imajo francoski državni organi pri dokazovanju izogibanja plačevanja davkov ali davčnih utaj, če nimajo zanesljivih informacij za navzkrižno preverjanje informacij, ki jim jih posredujejo davčni zavezanci v svojih davčnih napovedih. Težava je v tem, da je dokazno breme za dokazovanje izogibanja plačevanja davkov običajno na davčnih organih. Ker ni mogoče navzkrižno preveriti informacij s tistimi informacijami, ki jih lahko francoski organi pridobijo sami, kar lahko vključuje upravno sodelovanje tujih davčnih organov, je obstoječa domneva glede izogibanja plačevanja davkov upravičena.

120. Ta trditev postavlja vprašanje učinkovitosti upravnega sodelovanja med državami članicami po Direktivi 77/799.

121. Iz mojega odgovora na drugo in tretje vprašanje izhaja, da sporni davek sodi na področje uporabe Direktive 77/799, ki se

uporablja za dejansko stanje, ki je podlaga spora pred predložitvenim sodiščem.

122. Po mnenju Komisije in družbe Elisa Direktiva francoskim organom omogoča, da pridobijo vse potrebne informacije za odmero davka na premoženje.

123. Vendar pa je po mnenju francoske vlade in vseh drugih držav članic, ki so se udeležile postopka, v konkretnem primeru holdingov 1929 učinkovitost Direktive 77/799 vprašljiva zaradi določbe člena 8(1). Po členu 8 Direktive državi članici, od katere se zahteva posredovanje informacij, tega ni treba storiti, če državi članici, ki naj bi informacije posredovala, njena zakonodaja ali upravna praksa preprečujejo, da bi opravila te poizvedbe ali zbirala ali uporabila take informacije za svoje namene. Francoska vlada se v zvezi s tem sklicuje na veljavno luksemburško zakonodajo,[64] ki od navedenih holdingov zahteva, naj posredujejo samo informacije glede svojega pravnega statusa, in določa, da od holdingov 1929 ni mogoče zahtevati nobenih informacij za davčne namene.

124. V odgovor na to trditev je treba opozoriti na to, da je Sodišče ustaljeno razsojalo, da se država članica lahko sklicuje na Direktivo 77/799, če želi od pristojnih organov druge države članice pridobiti vse informacije, za katere meni, da so potrebne za ugotavljanje natančnega zneska davkov, ki jih zajema Direktiva.[65]

125. V obravnavani zadevi ob upoštevanju člena 8 Direktive 77/799 ni mogoče izključiti, da francoski organi zaradi luksemburške zakonodaje težko neposredno od luksemburških organov pridobijo določene vrste informacij, potrebnih za preprečevanje izogibanja plačevanja davkov ali davčnih utaj, še posebej v zvezi s pravno obliko in identiteto delničarjev holdingov 1929.

126. Vendar pa je treba opozoriti na to, da je Sodišče v podobnih primerih, če so države članice trdile, da Direktiva ni učinkovita v

64 — Še posebej na Règlement grand-ducal du 24 mars 1989 précisant le secret bancaire en matière fiscale et délimitant le droit d'investigation des administrations fiscales (uredbo Velikega vojvodstva z dne 24. marca 2006 o bančni tajnosti na davčnem področju in o opredelitvi preiskovalnih pravic davčnih organov A-15 z dne 28. marca 1989). Člen 4 določa, da ni mogoče zahtevati nobenih informacij za obdavčitev davčnega zavezanca iz holdinških družb, ki sodijo na področje uporabe zakona z dne 31. julija 1929.
Člen 5 določa, da ima v zvezi s temi holdinškimi družbami pravico do nadzora in preiskave registrski organ, omejena pa je na preiskovanje dejstev in informacij glede davčnega statusa družbe ter informacij, ki so potrebne za zagotovitev ter preveritev pravilne in natančne odmere davkov in dajatev, ki jim je družba zavezana.

65 — Glej med drugim sodbo z dne 28. januarja 1992 v zadevi Bachmann (C-204/90, Recueil, str. I-249, točka 18), v opombi 11 navedeno sodbo Halliburton, točka 22, sodbi z dne 3. oktobra 2002 v zadevi Danner (C-136/00, Recueil, str. I-8147, točka 49) in z dne 26. junija 2003 zadevi Skandia in Ramstedt (C-422/01, Recueil, str. I-6817, točka 42), v opombi 41 navedeno sodbo Komisija proti Franciji, točka 31, v opombi 28 navedeno sodbo Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, točka 71, in sodbo z dne 30. januarja 2007 v zadevi Komisija proti Danski (C-150/04, ZOdl., str. I-1163, točka 52).

razmerju do držav članic, v katerih velja bančna tajnost, tako trditev zavračalo. Razsodilo je, da medtem ko člen 8(1) Direktive davčnim organom držav članic ne nalaga nobene obveznosti sodelovanja, če zakonodaja ali upravna praksa pristojnim organom preprečuje, da bi opravili poizvedbe ali zbirali ali uporabili take informacije za lastne namene tiste države, pa nezmožnost zahtevati tako sodelovanje ne more upravičiti zavrnitve davčne ugodnosti. Nič ne preprečuje davčnim organom, da od vpletene osebe zahtevajo dokazila, za katera menijo, da so potrebna, in da po potrebi zavrnejo davčno ugodnost, vključno z oprostitvijo, če taka dokazila niso predložena.[66] Ni namreč mogoče vnaprej izključiti možnosti, da bo davčni zavezanec lahko predložil upoštevna dokumentarna dokazila, ki bodo davčnim organom države članice obdavčitve omogočila jasno in natančno ugotoviti, da se ni poskušal izogniti plačevanja davkov ali jih zaobiti.[67]

127. Navedeno v kontekstu obravnavane zadeve kaže na to, da čeprav tovrstna „pravna ovira," zaradi katere ni mogoče neposredno zahtevati sodelovanja luksemburških davčnih organov, lahko otežuje preverjanje informacij, pa ne upravičuje kategorične zavrnitve odobritve davčne ugodnosti v zvezi z naložbami vlagateljev iz te države članice. Če namreč holdingi 1929 želijo oprostitev od spornega davka, potem bi lahko francoski davčni organi zahtevali, da ti holdingi sami predložijo dokazila, za katera ti organi menijo, da so potrebna za zagotovitev polne preglednosti njihovega lastništva in strukture delničarjev.[68] Francoski organi bi lahko na primer zahtevali ustrezna uradna dokazila, da bi lahko prodrli skozi tančico anonimnosti, za katero nekatere fizične osebe poskušajo skriti svoje lastniške pravice.

128. V zvezi s tem lahko dodam, da je treba zagotoviti, da zahteve glede zahtevanih dokumentarnih dokazil ne presegajo tistega, kar je nujno, da se doseže cilj zagotovitve potrebnih informacij.[69]

129. Kaže, da v obravnavani zadevi te zahteve niso izpolnjene, saj zadevna francoska zakonodaja pravnim osebam, ki ne sodijo na področje uporabe mednarodne pogodbe s področja davkov, ki vsebuje določbe o upravni pomoči, in vlagajo v nepremičnine v Franciji, ne dovoljuje predložitve dokumentarnih dokazil zaradi dokazovanja iden-

66 — Glej v opombi 65 navedeno sodbo v zadevi Bachmann, točka 20, sodbo z dne 28. januarja 2002 v zadevi Komisija proti Belgiji (C-300/90, Recueil, str. I-305, točka 13), v opombi 41 navedeno sodbo Komisija proti Franciji, točka 32, in v opombi 65 navedeno sodbo Komisija proti Danski, točka 54.

67 — Glej v tem smislu v opombi 17 navedeno sodbo Laboratoires Fournier, točka 25, in v opombi 44 navedeno sodbo Baxter, točki 19 in 20.

68 — Glej v tem smislu v opombi 17 navedeno sodbo Centro di Musicologia Stauffer, točka 48.

69 — Glej v tem smislu sklepne predloge generalnega pravobranilca Poiaresa Madura k v opombi 18 navedeni sodbi Marks & Spencer, točka 81.

titete družbenikov teh pravnih oseb in kakršnih koli drugih informacij, za katere francoski davčni organi menijo, da so potrebne. Zato se zdi, da v nobenem primeru ne morejo dokazati, da nimajo goljufivega namena.[70]

130. Zadevna zakonodaja lahko torej vodi v precejšnjo „stransko" škodo, saj čeprav res kaznuje holdinge 1929, ki so jih ustanovile fizične osebe, ki so francoski davčni rezidenti, da bi se lahko izognile plačevanju francoskega davka na premoženje v zvezi z nepremičninami v Franciji, kaznuje tudi druge holdinge 1929, ki imajo v lasti nepremičnine v Franciji.

131. Zato je verjetno, da število tistih pravnih oseb, ki morajo plačati sporni davek, presega skupino tistih fizičnih oseb, ki se poskušajo s tem, da ostanejo anonimni delničarji pravnih oseb s sedežem v državi, ki s Francijo nima sklenjene mednarodne pogodbe s klavzulo o upravnem sodelovanju, izogniti plačevanju davka na premoženje.

70 — Iz „Instruction administrative" z dne 13. oktobra 2000 (Bulletin officiel des impôts 7 Q-1-00) izhaja, da bo morala oseba plačati sporni davek celo takrat, ko je francoskim davčnim organom znana identiteta njenih delničarjev.

132. Iz navedenega sledi, da bi lahko francoska vlada za dosego cilja zagotovitve davčnega nadzora in boja proti izogibanju plačevanja davkov in davčnim utajam sprejela manj omejevalne ukrepe. Obstoječe različno obravnavanje pravnih oseb, ki so ali niso rezidenti, v zadevni nacionalni zakonodaji torej ni sorazmerno z zasledovanim ciljem.

133. Na prvo vprašanje bi bilo treba torej odgovoriti, da določbe Pogodbe o prostem pretoku kapitala (člen 56 ES in naslednji) državi članici prepovedujejo ohranjanje davka na tržno vrednost nepremičnin, plačevanja katerega so oproščene pravne osebe, ki so francoski davčni rezidenti, oprostitev pravnih oseb, ki so rezidenti drugih držav članic, pa je pogojeno z obstojem dvostranske konvencije, ki vsebuje ali klavzulo o upravnem sodelovanju v boju proti davčnim utajam oziroma izogibanju plačevanja davkov ali klavzulo o prepovedi diskriminacije na podlagi državne pripadnosti, po kateri pravnih oseb, ki niso rezidenti, ni mogoče obdavčiti bolj kot rezidente.

VIII – Četrto vprašanje

134. Nacionalno sodišče s četrtim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali mora Francija, ki je z določeno državo sklenila konvencijo s

klavzulo o nediskriminaciji, ki pravnim osebam s sedežem v navedeni državi omogoča uživanje oprostitve iz člena 990E(3) CGI, skladno s členoma 56 ES in 43 ES to davčno ugodnost razširiti na pravne osebe s sedežem v drugi državi članici, kot je Luksemburg, ki s Francijo ni sklenila konvencije s tako klavzulo o nediskriminaciji, če imajo navedene pravne osebe nepremičnine v Franciji. Z drugimi besedami, z vprašanjem se želi izvedeti, ali člena 56 ES in 43 ES učinkujeta tako, da ugodnosti klavzule o nediskriminaciji iz mednarodne pogodbe, sklenjene med Francijo in drugo državo članico ali tretjo državo, razširjata na pravne osebe, ki so davčni rezidenti katere koli druge države članice, ki imajo v lasti nepremičnine v Franciji.

135. Glede na moje odgovore na predhodna vprašanja menim, da odgovor na četrto vprašanje ni potreben.

IX – Predlog

136. Glede na navedeno predlagam, naj Sodišče na vprašanja za predhodno odločanje odgovori:

1. Določbe Pogodbe o prostem pretoku kapitala (člen 56 ES in naslednji) državi članici prepovedujejo ohranjanje davka na tržno vrednost nepremičnin, plačevanja katerega so oproščene pravne osebe, ki so francoski davčni rezidenti, oprostitev pravnih oseb, ki so rezidenti drugih držav članic, pa je pogojeno z obstojem dvostranske konvencije, ki vsebuje ali klavzulo o upravnem

sodelovanju v boju proti davčnim utajam oziroma izogibanju plačevanja davkov ali klavzulo o prepovedi diskriminacije na podlagi državne pripadnosti, kadar so družbe, ki so davčni rezidenti države članice, ki ni Francija, obdavčene bolj kot pravne osebe z sedežem dejanske uprave v Franciji.

2. Davek, kot je obravnavani, je davek na premoženje v smislu člena 1 Direktive Sveta 77/799/EGS o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve.

3. Obveznosti, ki jih državam članicam v zvezi z medsebojno pomočjo na davčnem področju nalaga Direktiva 77/799, nasprotujejo temu, da države članice na podlagi dvostranske konvencije o upravni pomoči na davčnem področju naložijo obveznosti enake narave, ki pa izključujejo eno kategorijo davčnih zavezancev, kot so luksemburške holdinške družbe, in sicer samo, kolikor bi uporaba dvostranske konvencije preprečila uporabnost Direktive za te davčne zavezance.