ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-Н JÁN MAZÁK
представено на 26 април 2007 година [1]

1. Основната цел на преюдициалното запитване е да определи дали национално законодателство като френското, което предвижда данък от 3 % върху пазарната стойност на недвижими имоти (наричан по-нататък „спорният данък“) е съвместимо с общностното право, по специално с разпоредбите на Договора за ЕО относно свободата на установяване и свободното движение на капитали, както и да разреши някои други въпроси при тълкуването, които се поставят в този контекст.

2. Националното законодателство дава право на чуждестранните юридически лица да бъдат освободени от 3 % данък, при условие че е налице спогодба за административно сътрудничество или за недопускане на дискриминация в данъчната област с държавата-членка, където се намира седалището на ефективното управление на юридическото лице [2]. Обявената в националното законодателство цел е осигуряване на ефикасен контрол и борба с данъчните измами, както и избягването на данъци във връзка с налагания във Франция данък върху имуществото [„impôt de solidarité sur la fortune“].

I — Релевантното по делото законодателство

A — *Общностно законодателство*

3. Член 1 от Директива 77/799/ЕИО на Съвета от 19 декември 1977 година относно взаимопомощта между компетентните органи на държавите-членки в областта на прякото данъчно облагане [3] (наричана по-нататък „Директива 77/799“ или „Директивата“) е формулиран по следния начин:

„Общи разпоредби

1. В съответствие с разпоредбите на настоящата директива, компетентните органи на държавите-членки извършват

1 — Език на оригиналния текст: английски

2 — В релевантните разпоредби се използват думите „седалище“ и „място на действително управление“. От направените от френското правителство устни разяснения е видно по-специално, че тези думи могат да бъдат използвани като синоними за целите на настоящото производство.

3 — ОВ L 336, г.стр. 15; Специално издание на български език 2007 г., глава 9, том 1, стр. 21.

обмен на всякаква информация, която би им дала възможност за правилно определяне на данъците върху доходите и имуществото.

2. Независимо от начина на тяхното налагане, като данъци върху доходите и имуществото се разглеждат всички данъци, с които се облага общият доход, общото имущество или част от доходите или имуществото, включително данъци върху приходите от продажба на движимо или недвижимо имущество; данъци върху размера на надниците или заплатите, изплащани от предприятията; както и данъци върху капиталовата печалба.

3. Към настоящия момент данъците по параграф 2 са, в частност: […] във Франция: Impôt sur le revenue, Impôt sur les sociétés, Taxe professionnelle, Taxe foncière sur les propriétés bâties, Taxe foncière sur les propriétés non bâties […]

4. Параграф 1 се прилага също по отношение на всички еднакви или подобни данъци, въведени впоследствие, независимо дали те допълват или заменят данъците, изброени в параграф 3. Компетентните органи на държавите-членки се уведомяват взаимно и съобщават на Комисията датата на влизане в сила на такива данъци.

[…]“

4. Член 8 от Директива 77/799 гласи:

„Ограничения на обмена на информация

1. С настоящата директива не се създава задължение за провеждане на разследвания или за предоставяне на информация, ако по силата на законодателството или административната си практика държавата-членка, която трябва да даде информацията, не може да проведе тези разследвания или да събере или използва тази информация за свои вътрешни цели.

2. Предоставянето на информация може да бъде отказано, ако то би довело до разкриването на търговска, промишлена или професионална тайна или на търговски процес или на информация, разкриването на която би противоречало на обществения ред.

3. Компетентният орган на държава-членка може да откаже да предостави информация, ако запитващата държава не е в състояние по практически или правни причини да предостави подобна информация.“

5. Член 11 от Директива 77/799 гласи:

„Приложимост на по-широки по обхват разпоредби относно сътрудничеството

Предходните разпоредби не са пречка за изпълнението на каквито и да е по-широкообхватни задължения за обмен на информация, които биха могли да произтичат от други правни актове.“

Б — *Национално законодателство*

1. Данъкът от 3 % върху недвижими активи, притежавани от юридически лица

6. Съгласно член 990D, първа алинея от Code general des impôts (френски Общ данъчен кодекс) (наричан по-нататък „CGI“), юридическите лица, които пряко или чрез подставено лице притежават един или повече недвижими имоти, разположени във Франция, или са носители на вещни права върху тези имоти, дължат годишен данък в размер на 3 % от пазарната стойност на тези имоти или права.

7. Данъкът се прилага спрямо всички юридически лица, включително дружества, фондации и сдружения, но дружества, чиито дружествени дялове се търгуват на регулиран пазар, са освободени от данък [4].

8. Данъкът се дължи за имущество, притежавано към 1 януари на дадена данъчна година.

9. Случаите на освобождаване от данък са уредени в член 990E от CGI, който гласи:

„Данъкът, предвиден в член 990D, не се прилага:

[…]

2° спрямо юридическите лица, които имат седалище в държава или територия, с която Франция е сключила спогодба за административна помощ в борбата срещу данъчните измами и избягването на данъци, и които декларират ежегодно, не по-късно от 15 май, на мястото, определено с предвиденото в член 990F постановление, местонахождението, състоянието и стойността на имотите, притежавани

4 — Относно този последен случай на освобождаване вж. член 990E, 4° от CGI.

към 1 януари, самоличността и адреса на своите съдружници към същата дата, както и броя на притежаваните от всеки от тях акции или дялове;

3° спрямо юридическите лица, които имат място на действително управление във Франция и спрямо останалите юридически лица, които по силата на договор не трябва да са подложени на по-голяма данъчна тежест, когато предоставят ежегодно информация или поемат и изпълняват задължението да предоставят информация на данъчната администрация, по нейно искане, относно местонахождението и състоянието на имотите, притежавани към 1 януари, самоличността и адреса на своите акционери, съдружници или други членове, броя на акциите, дяловете или другите права, притежавани от всеки от тях, и доказателства за установяването си за данъчни цели […]“

10. Съгласно член 990E, 1° от освобождаване от данък се ползват и юридически лица, чиито недвижими активи във Франция съставляват по-малко от 50 % от общите им активи във Франция (т.е. дружества, които не са т.нар. „sociétés à prépondérance immobilière“) [5].

2. Данък върху имуществото [„impôt de solidarité sur la fortune“] [6]

11. Според преписката по настоящото дело и съображенията на френското правителство наложеният от разглежданото национално законодателство данък цели да осигури ефикасен данъчен контрол и да възпрепятства данъчните измами и избягването на данъци по отношение на данъка върху имуществото [„impôt de solidarité sur la fortune“].

12. Понятието „данък върху имуществото“ е познато на Съда, който го описва като пряк данък, създаден в зависимост от възможността на данъкоплатеца да плаща, като данъка върху общия доход, и Съдът посочва, че данъкът върху имуществото често се счита за допълнение към данъка върху общия доход, свързан по-конкретно с капитала [7].

13. Релевантните разпоредби относно „impôt de solidarité sur la fortune“ (наричан по-нататък и „данък върху имуществото“) се съдържат в член 885A и сл. от CGI. Това е годишен данък, с който се облагат физически лица, чието местопребиваване за данъчни цели е във Франция (към

5 — Недвижим актив, който юридическото лице използва в своята собствена професионална дейност, която е различна от дейността, свързана с недвижими имоти, не се включва за целите на изчисляването на прага от 50 %.

6 — Вж. за повече подробности Решение по дело Mémento pratique Francis Lefebvre, 2006 г., стр. 989 и сл. и Решение по дело Lamy fiscal, 2006 г., том 2, стр. 1255 и сл.

7 — Вж. Решение от 13 април 2000 г. по дело Baars (C-251/98, Recueil, стр. I-2787, точка 4 и сл.) и Решение от 5 юли 2005 г. по дело D. (C-376/03, Recueil, стр. I-5821, точка 32).

1 януари на дадена година), ако техните активи имат стойност, по-висока от определен праг (750 000 EUR през 2006 г.). Той се събира по прогресивна скала, която се прилага за частта от активите, които надхвърлят прага.

14. По отношение на териториалния обхват на данъка, той е дължим за всичките активи, принадлежащи на съответните лица, включително за разположените в чужбина (при липсата на данъчна спогодба, която да предвижда друго). Лицата, чието местопребиваване за данъчни цели е извън Франция (т.е. чуждестранни), са данъчнозадължени лица за данък върху имуществото единствено за активите си, разположени във Франция, ако стойността на същите надхвърля прага[8]. Тук отново данъчната спогодба може да разпореди нещо друго, по-специално при разделянето на правото на облагане между съответните две държави. По-нататък, инвестициите на чуждестранните лица са освободени, освен когато се отнасят до недвижими активи (например дялове в дружества за недвижими имоти („sociétés à prépondérance immobilière“).

15. Освен ако не е предвидено изрично освобождаване в закона, всички активи, които принадлежат на физическите лица, се облагат с данък, включително недвижимите активи (парцели, къщи, апартаменти), неперсонифицирани дружества, облигации и акции, вземания по дълг, леки автомобили, злато и валута. Недвижимите активи трябва да бъдат оценени съгласно тяхната пазарна стойност, т.е. цената, на която биха могли да бъдат продадени в началото на годината.

8 — За подобна система вж. например нидерландския данък върху имуществото: „чуждестранните лица“ подлежат на ограничено облагане с данък върху имуществото, т.е. само за частта от тяхното имущество, която се намира в Нидерландия (Решение по дело D., посочено по-горе в бележка под линия 7, точка 21).

B — *Международно право*

16. Член 21, параграф 1 от спогодбата, сключена на 1 април 1958 г. между Френската република и Великото херцогство Люксембург, за избягване на двойното данъчно облагане и за установяване на правила за взаимна административна помощ в областта на данъците върху доходите и капитала (наричана по-нататък „Спогодбата“) предвижда, че гражданите, дружествата или другите сдружения от някоя от двете договарящи държави не се облагат в другата държава с данъци, различни или по-високи от наложените на гражданите, дружествата или другите сдружения в последната държава.

17. Съгласно член 22, параграф 1 от Спогодбата висшите административни органи на двете държави могат за целите на надлежното прилагане на Спогодбата при запитване да обменят сведения, чието предоставяне е позволено от данъчните законодателства на двете държави в рамките на обикновената административна практика.

18. Чрез размяна на писма от 8 септември 1970 г. двете държави изключват от обхвата на Спогодбата холдинговите дружества по смисъла на люксембургското законодателство, свързано с тези дружества (за целите на настоящото производство Законът от 31 юли 1929 г. и Наредбата-закон от 27 декември 1937 г.), и всички доходи, получавани от лице с местопребиваване за данъчни цели във Франция, както и дяловото му участие в такива дружества.

II — Фактическа обстановка, производство и преюдициални въпроси

19. Société Européenne et Luxembourgeoise d'Investissements SA (наричано по-нататък „Elisa") е холдингово дружество, учредено по люксембургското право съгласно Закона от 31 юли 1929 г. за данъчния режим на дружествата с финансово участие.

20. Според акта за препращане Elisa притежава непряко недвижими имоти на френска територия и следователно попада под действието на разпоредбите на член 990D от CGI, съобразно които се облага пазарната стойност на притежаваните от юридически лица недвижими имоти във Франция.

21. Впоследствие в акта за препращане се посочва, че Elisa е попълнило изискваните от закона данъчни декларации, но не е платило съответните данъци. След като на 18 декември 1997 г. уведомява дружеството за наложените глоби, данъчната администрация пристъпва към тяхното събиране на 10 юни 1998 г. След отхвърляне на жалбата Elisa подава жалба срещу главния данъчен директор пред Tribunal de grande instance [Регионален съд] на Париж с искане да бъде освободено от спорните данъци.

22. След постановяване на две неблагоприятни за него решения — едното на Tribunal de grande instance, а другото на Cour d'Appel [Апелативен съд] на Париж, като и двете съдилища приемат, че Elisa не отговаря на посочените в член 990E, 2° и 3° от CGI условия, предвиждащи освобождаване от спорния данък, Elisa подава касационна жалба пред Cour de Cassation.

23. С определение от 13 декември 2005 г., получено в секретариата на Съда на 19 декември 2005 г., Cour de Cassation решава да спре производството и да изпрати делото в Съда, за да се произнесе по следните преюдициални въпроси:

„1. Действително ли член 52 и сл. и член 73 б и сл. от Договора за ЕО не допускат законодателство като предвиденото в член 990 D и сл. от Общия данъчен кодекс, което предоставя на юридическите лица с

място на действително управление във Франция възможността да се ползват от освобождаване от данъка върху пазарната стойност на притежаваните във Франция недвижими имоти и което поставя тази възможност за юридическите лица с място на действително управление на територията на друга държава, дори ако е държава — членка на Европейския съюз, в зависимост от наличието на спогодба между Франция и тази държава за административна помощ в борбата срещу данъчните измами и избягването на данъци или в зависимост от обстоятелството, че по силата на договор, предвиждащ клауза за недопускане на дискриминация въз основа на националността, тези юридически лица не трябва да понасят данъчна тежест, по-голяма от тази, която се прилага спрямо юридическите лица с място на действително управление във Франция?

2. Данък като спорния представлява ли данък върху имуществото по смисъла на член 1 от Директива на Съвета от 19 декември 1977 година относно взаимопомощта между компетентните органи на държавите-членки в областта на прякото и непрякото данъчно облагане?

3. При утвърдителен отговор на втория въпрос, действително ли задълженията, възложени на държавите-членки с посочената по-горе директива от 19 декември 1977 г. във връзка с данъчната взаимопомощ, не допускат изпълнението от страна на държавите-членки на задължения от същото естество, въз основа на двустранна спогодба за административна данъчна помощ, изключващи определена категория данъчнозадължени лица като люксембургските холдингови дружества?

4. Възлагат ли член 52 и сл. и член 73 б и сл. от Договора за ЕО задължение за държава-членка, която е сключила с друга държава, членка или не на Европейския съюз, спогодба, съдържаща клауза за недопускане на дискриминация в данъчната област, да предоставя същите предимства като предвидените в тази клауза в полза на юридическо лице с място на действително управление на територията на друга държава-членка, когато това юридическо лице притежава един или повече недвижими имоти на територията на първата държава-членка, а втората държава-членка не е обвързана с първата по силата на равностойна клауза?“

III — Производство пред Съда

24. Elisa, Комисията на Европейските общности и френското, гръцкото, италианското и нидерландското правителство представят писмени становища съгласно член 20 от Статута на Съда.

25. На 24 януари 2007 г. е проведено съдебно заседание, на което представителите на Elisa, както и представителите на френското, гръцкото, нидерландското правителство и на правителството на Обединеното кралство, представят техните устни становища.

IV — Предварителни бележки

Последователност на отговорите на поставените въпроси

26. За да се разбере съдържанието и последователността на поставените от Cour de Cassation въпроси, може би е полезно да се отбележи, че френската данъчна администрация и нисшестоящите юрисдикции приемат, че не са изпълнени посочените в членове 990 D и 990 E условия. Въз основа на това те считат, че Директива 77/799 не е релевантна, по-специално поради наличието на Спогодба за административно сътрудничество между Френската република и Великото херцогство Люксембург, която изрично изключва „холдинговите дружества 1929“ от нейния обхват.

27. В този контекст Cour de Cassation иска да установи дали разпоредбите на Договора, свързани с правото на установяване (член 43 и сл.) и свободното движение на капитали (член 56 и сл.) допускат в дадена държава-членка да има данък върху пазарната стойност на недвижимите имоти, от който са освободени установените за данъчни цели във Франция юридически лица, докато за юридическите лица, които са установени за данъчни цели в друга държава-членка, освобождаването е поставено в зависимост от наличието на двустранна спогодба, съдържаща или клауза за административна помощ в борбата с данъчните измами и избягването на данъци, или клауза за недопускане на дискриминация с оглед на националността, по силата на която чуждестранните юридически лица не могат да понасят по-голяма данъчна тежест от юридическите лица с място на действително управление във Франция.

28. Вторият и третият въпрос целят да определят дали в конкретния случай може да се приложи клауза за административна помощ в борбата с данъчните измами и избягването на данъци. Директива 77/799 и сключената между Френската република и Великото херцогство Люксембург спогодба предвиждат разпоредба за административна помощ.

29. Тъй като за да обоснове спорния данък, френското правителство се позовава на липсата на съответна административна помощ между Френската република и Великото херцогство Люксембург по отношение на холдинговите дружества 1929, е полезно да се разясни въпросът относно приложимостта на даден инструмент на административно сътрудничество, в случая на Директива 77/799 или на Спогодбата, преди да се даде отговор на по-общия въпрос за съвместимостта

на спорния данъчен механизъм с основните свободи. Следователно вторият и третият въпрос ще бъдат разгледани преди първия.

V — Вторият въпрос

А — *Основни изводи на страните*

30. С втория си въпрос Cour de Cassation иска да установи по същество дали спорният данък попада в обхвата на Директива 77/799, както е определен в член 1 от нея.

31. Според *Elisa, гръцкото правителство* и *Комисията* спорният данък е сред данъците, посочени в Директива 77/799.

32. *Френското правителство* застъпва противоположното становище. То поддържа по-специално, че данъкът не е споменат в член 1, параграф 3 от Директивата сред националните данъци, които попадат в материалния обхват на Директивата. Освен това с него не се облагат физическите лица, а недвижимите вещи на юридическите лица. На последно място, неговата цел е да се възпрепятстват данъчните измами и избягването на данъци, а не да се облага капиталът, за да се увеличат данъчните приходи на държавата.

Б — *Правни съображения*

33. За да се изясни контекстът, може би е полезно да се отбележи, че Директива 77/799 относно взаимопомощта в областта на прякото данъчно облагане е приета в борбата срещу данъчните измами и избягването на данъци [9]. Тя създава механизъм на засилено сътрудничество между данъчните администрации на държавите-членки и улеснява обмена на информация, който може да бъде полезен за правилното определяне на данъците върху дохода и имуществото [10].

34. По силата на член 1, параграф 1 от Директивата обменът на информация, който е релевантен за целите на Директивата, е този, който се отнася до „данъците върху дохода и капитала“. Член 1, параграф 2 от Директивата посочва, че „независимо от начина на тяхното налагане, като данъци върху доходите и имуществото

9 — Заключение на генералния адвокат Alber по дело W.N. (Решение от 13 април 2000 г., C-420/98, Recueil, стр. I-2847), точка 7.

10 — Съгласно Директива 2004/106/ЕО на Съвета от 16 ноември 2004 година (ОВ L 359, стр. 30; Специално издание на български език 2007 г., глава 9, том 2, стр. 154) Директивата се прилага и за всякаква информация, свързана с определянето на данъци върху застрахователните премии.

се разглеждат всички данъци, с които се облага общият доход, общото имущество или част от доходите или имуществото, включително данъци върху приходите от продажба на движимо или недвижимо имущество; данъци върху размера на надниците или заплатите, изплащани от предприятията; както и данъци върху капиталовата печалба“. Предвид употребата на думата „включително“, става ясно, че представеният списък не се счита за изчерпателен.

35. От член 1, параграф 4, който посочва, че „параграф 1 се прилага също по отношение на всички еднакви или подобни данъци, въведени впоследствие, независимо дали те допълват или заменят данъците, изброени в параграф 3“, следва, че съдържащият се в член 1, параграф 3 списък на национални данъци, попадащи в обхвата на Директивата, също се счита за неизчерпателен. В това отношение следва да се отбележи, че спорният данък не е посочен сред изброените френски данъци, но според френското правителство „impôt de solidarité sur la fortune“, който не е съществувал към момента на приемане на Директивата, е бил добавен по-късно.

36. В тази връзка следва да се посочи, че спорният данък е тясно свързан с френския данък върху имуществото [„impôt de solidarité sur la fortune“]. В действителност спорният данък е въведен с цел борба срещу данъчните измами и избягването на данъци в областта на френския данък върху имуществото [„impôt de solidarité sur la fortune“], който като такъв попада в обхвата на Директива 77/799. Според френското правителство целта на спорния данък е да накара юридическите лица, които притежават недвижими имоти във Франция или са собственици на други вещни права върху тези имоти, но не са установени за данъчни цели във Франция, да представят информация относно самоличността на своите акционери и по този начин да разубеди физическите лица да се прикриват зад тези юридически лица, за да избегнат данъка върху имуществото. Това означава, че наличието на данъка върху имуществото и целта да се осигури неговото правилно и цялостно събиране са причината за съществуването на спорния данък.

37. Всъщност данъкът може да се счита и за вид компенсация в определен размер за загубените от френската държава приходи от данък върху имуществото поради данъчни измами и избягване на данъци. Следователно въпреки че според становището на френското правителство основната цел на данъка е не да увеличи данъчните приходи на държавата, а да възпрепятства данъчните измами и избягването на данъци, въпреки това, събирайки спорния данък, френската държава компенсира до известна степен претърпяната загуба от данъка върху имуществото, като по този начин се надява да премахне всякаква възможност физическите лица да прилагат стратегии за данъчни измами и избягване на данъци.

38. От това следва, че спорният данък може да се счита за допълнение към френския данък върху имуществото [„impôt de solidarité sur la fortune“] и като такъв би било нелогично първият да се изключи от обхвата на Директивата, а вторият да остане.

39. Може също да се добави, че явно спорният данък се налага върху част от имуществото, а именно върху недвижимите активи. От Решение по дело Halliburton Services е видно, че поне що се отнася до данъците върху недвижимите активи, Съдът тълкува понятието данък върху имуществото относително широко при определяне на материалния обхват на Директива 77/799 [11].

40. Нещо повече, принципът за еднакво тълкуване на общностното право [12] означава, че названието, което националното право дава на специален данък, не може да се приеме за показателно при определяне дали този данък трябва да се счита за данък върху имуществото по смисъла на член 1, параграф 1 от Директивата.

41. Накрая, от член 1, параграф 2 е видно, че начинът, по който е събиран данъкът, също не е релевантен за тази цел. Ето защо според мен обстоятелството, че спорният данък е дължим от юридическо лице, не е от голямо значение.

42. При тези обстоятелства на втория въпрос следва да се отговори, че данък като разглежданията в конкретния случай представлява данък върху имуществото по смисъла на член 1 от Директива 77/799.

VI — Трети въпрос

43. С третия си въпрос Cour de Cassation иска да установи по същество дали задълженията, възложени на държавите-членки с Директива 77/799 относно взаимопомощта в данъчната област, не допускат държавите-членки да изпълняват на основание двустранна спогодба за административна помощ в данъчната област задължения от същото естество, изключващи категория данъчнозадължени лица като люксембургските холдингови дружества.

44. В конкретния случай, предвид отговора ми на втория въпрос, спорният данък попада в обхвата на Директива 77/799, която създава хармонизирани процедури на административно сътрудничество между държавите-членки, що се отнася до правилното определяне на данъците върху доходите и имуществото. Следователно разпоредбите на тази директива,

11 — Вж. Решение от 12 април 1994 г. по дело Halliburton (C-1/93, Recueil, стр. I-1137, точка 22). По това дело Съдът приема, че Директива 77/799 се прилага за данъци при прехвърляне на недвижими имоти. Той е дължим от приобретателя по повод придобиването на недвижимита вещ. С него не се облага държането на такава вещ или доходите, които тя може да донесе на своя собственик.

12 — В този смисъл вж. по-специално Решение от 17 декември 1970 г. по дело Internationale Handelsgesellschaft (11/70, Recueil, стр. 1125), Решение от 22 октомври 1987 г. по дело Foto-Frost (314/85, Recueil, стр. 4199) и по-скорошното Решение от 15 септември 2005 г. по дело Intermodal Transports (C-495/03, Recueil, стр. I-8151).

отнасящи се до административното сътрудничество, са приложими.

45. В същото време двустранната спогодба, сключена между Френската република и Великото херцогство Люксембург, предвижда административна помощ, но изключва определени категории данъкоплатци, а именно холдинговите дружества 1929, от обхвата си и от възможността да се ползват от клаузата за административно сътрудничество.

46. В светлината на гореизложеното ще отговоря на третия въпрос, като определя връзката между приложимата в конкретния случай Директива 77/799 и разпоредбите на двустранната спогодба, сключена между Френската република и Великото херцогство Люксембург, която по принцип предвижда административна помощ, но изключва определени категории данъкоплатци, а именно холдинговите дружества 1929.

А — *Основни тези на страните*

47. *Комисията* приема, че според трайната практика на Съда държава-членка може да се позове на Директива 77/799, за да получи от компетентните органи на друга държава-членка всякаква информация, която счита за необходима за определяне на точния размер на дължимия от данъчнозадълженото лице данък. Тъй като тази директива се прилага във всички държави-членки, между Франция и Люксембург действа система за обмяна на информация.

48. Принципът за предимство на общностното право изисква също и разпоредбите на Директива 77/799 да се прилагат вместо разпоредбите на двустранната спогодба, сключена с друга държава-членка. Всъщност съгласно практиката на Съда държава-членка не може да не зачете изискванията на директива или друга задължителна общностна мярка, с мотив че разпоредбите на сключено с друга държава споразумение или спогодба гласят друго.

49. *Elisa* счита, че задълженията, възложени на държава-членка с Директива 77/799, създават пречка за държавите-членки да изпълняват задължения от същото естество, които изключват категория данъчнозадължени лица като люксембургските холдингови дружества, въз основа на двустранна спогодба за административна помощ в областта на данъчното облагане. Директивата разрешава прилагането на Спогодбата само доколкото прилагането ѝ не намалява последиците от Директивата.

50. *Френското правителство* счита, че съдържащите се в Директива 77/799 задължения допускат държава-членка да сключва спогодба в същата област, с която изключва от обхвата си определена категория данъчнозадължени лица като холдинговите дружества 1929. В подкрепа на това становище френското правителство се позовава по-специално на обстоятелството, че съгласно член 8 от Директива 77/799, във връзка със съответното люксембургско законодателство, Великото херцогство Люксембург има право да откаже да удовлетвори отправените до него запитвания за предоставяне на информация от други данъчни органи относно сведения, които биха били необходими при данъчното облагане на холдинговите дружества 1929. Следователно нито Директива 77/799, нито Спогодбата могат да задължат люксембургските власти да предоставят на другите държави-членки информация, свързана с холдинговите дружества 1929. Поради това френското правителство правилно е отказало да предостави на тези дружества възможността да се ползват от освобождаване от данък, което е поставено в зависимост от наличието на спогодба за административна помощ, тъй като люксембургските закони лишават Директива 77/799 от нейната ефективност в това отношение във връзка с холдинговите дружества 1929.

Б — *Правни съображения*

51. Директива 77/799 е общностен инструмент, който цели да гарантира наличието на минимално равнище на хармонизация, що се отнася до административната помощ и сътрудничеството между държавите-членки. Като такъв инструмент тя трябва да има пълно действие и да се тълкува и прилага по еднакъв начин в цялата Общност [13].

52. Член 11 от Директива 77/799 съдържа изрични разпоредби, уреждащи връзката на Директивата с другите правни инструменти, които предвиждат „по-широкообхватни задължения за обмен на информация“. С такава разпоредба общностният законодател е имал за цел да изясни правните последици на двустранните спогодби, които държавите-членки са сключили или биха сключили и които имат същия предмет като Директивата. Това беше особено важно, тъй като Директивата се добавя към система от вече съществуващи двустранни (или многостранни) спогодби, които предвиждат административно сътрудничество в областта на данъчното облагане [14], и тази директива е целяла не да ограничи съществуващите задължения или възможности в областта на взаимо-

13 — В този смисъл вж. по-специално посочените по-горе в бележка под линия 12 Решение по дело Foto-Frost, Решение по дело Internationale Handelsgesellschaf и по-скорошното Решение по дело Intermodal Transports.

14 — Вж. по-специално трето съображение от Директива 77/799, което посочва, че „сътрудничеството между администрациите на основата на двустранните спогодби също не може да се противопостави на новите, все по-често придобиващи многонационален характер форми на избягване плащането на данъци”. Необходимостта от такива директива произтича от факта, че не всички двустранни отношения между държавите-членки са обхванати от двустранни споразумения относно административното сътрудничество. Нещо повече, обхватът и значението на задълженията в областта на административното сътрудничество могат да бъдат различни в различните двустранни споразумения.

помощта, а по-скоро да създаде такива задължения или възможности [15].

53. В този контекст разпоредба като член 11 от Директива 77/799 разрешава на държавите-членки да запазят или да сключат по-специално двустранни спогодби със същия предмет като Директивата и следователно да запазят или да създадат форма на сътрудничество, която отива извън предвидената с Директивата. В светлината на принципите за ефективност и еднакво прилагане на общностното право от член 11 от Директивата е видно, че двустранната данъчна спогодба може да се прилага само доколкото съдържа задължения за обмяна на информация, по-широкообхватни от наложените с Директивата.

54. В това отношение не е логично да се поддържа, че разпоредба, от която е изключена определена категория данъчнозадължени лица, в конкретния случай холдинговите дружества 1929, би могла да се счита, поне що се отнася до изключените данъчнозадължени лица, като налагаща по-широкообхватно задължение, отколкото разпоредбите на директивата, чийто обхват не съдържа такива изключения. Следователно в конкретния случай не могат да се приложат разпоредбите на двустранната спогодба, сключена между Френската република и Великото херцогство Люксембург, която предвижда по принцип административна помощ, но изключва определена категория данъчнозадължени лица, а именно холдинговите дружества 1929.

55. Изводът, според който спогодбата може да се прилага само доколкото не ограничава по никакъв начин приложимостта на Директива 77/799, включително прилагането ѝ спрямо холдинговите дружества 1929, се потвърждава от практиката на Съда, според която държавите-членки не могат да се позовават на двустранна данъчна спогодба, за да избегнат наложените им с Договора задължения [16]. Следователно не би било възможно определени данъчнозадължени лица да бъдат изключени от обхвата на Директивата чрез прилагането на двустранна данъчна спогодба.

56. Съобразно гореизложеното на третия въпрос трябва да се отговори, че възложените с Директива 77/799 задължения на държавите-членки относно взаимопомощта в областта на данъчното облагане не допускат прилагането от държавите-членки, по силата на двустранна спогодба за административна помощ в областта на данъчното облагане, на задължения от същото естество, които изключват категория данъчнозадължени лица като люксембургските холдингови дружества 1929 само доколкото прилагането на двустранната спогодба би създала пречка за прилагането на Директивата спрямо тези данъчнозадължени лица.

15 — Вж. Terra, B., Wattel, P., *European Tax Law*, Kluwer, 2005, p. 681.

16 — Решение от 14 декември 2006 г. по дело Denkavit Internationaal и Denkavit France (C-170/05, Recueil, стр. I-11949, точка 53).

VII — Първи въпрос

57. С първия си въпрос Cour de Cassation иска да установи по същество дали разпоредбите на Договора, свързани с правото на установяване (член 43 и сл. ЕО) и със свободното движение на капитали (член 56 и сл. ЕО) не допускат държава-членка да запази данъка върху пазарната стойност на недвижимите имоти, от който са освободени установените във Франция юридически лица, докато освобождаването на установените в друга държава-членка юридически лица е поставено в зависимост от наличието на двустранна спогодба, която съдържа или клауза за административна помощ в борбата срещу данъчните измами или избягването на данъци, или клауза, която забранява дискриминацията въз основа на националността в областта на данъчното облагане, което означава, че юридическите лица, които са установени в друга държава-членка, различна от Франция, не могат да са подложени на по-голяма данъчна тежест от установените във Франция юридическите лица.

А — *Основни тези на страните*

58. Според *френското, гръцкото, италианското правителство* и *правителството на Обединеното кралство* член 43 ЕО и член 56 ЕО трябва да се тълкуват в смисъл, че не създават пречка за съществуването на законодателство като разглежданото френско законодателство.

59. *Комисията* и *Elisa* застъпват обратното становище. По-специално *Комисията* счита, че единствено разпоредбите, свързани със свободното движение на капитали (член 56 и сл. ЕО) са релевантни в конкретния случай. Тя приема, че член 56 не допуска съществуването на национално законодателство като съдържащото се в членове 990D и 990E от CGI. *Elisa* счита, че членове 43 ЕО и 56 ЕО не допускат съществуването на национално законодателство като съдържащото се в членове 990D и 990E от CGI.

Б — *Коя/кои е/са основната/основните свобода/и, предмет на спора?*

60. В самото начало следва да се отбележи, че макар прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите-членки, те трябва да я упражняват при спазване на общностното право [17], включително разпоредбите, които прогласяват принципите за свободата на установяване и за свободно движение на капитали.

61. В конкретния случай поставените от националната юрисдикция въпроси се

17 — Вж. по-специално Решение от 11 август 1995 г. по дело Wielockx (C-80/94, Recueil, стр. I-2493, точка 16), Решение от 10 март 2005 г. по дело Laboratoires Fournier (C-39/04, Recueil, стр. I-2057, точка 14), Решение от 23 февруари 2006 г. по дело van Hilten-van der Heijden (513/03, Recueil, стр. I-1957, точка 36) и Решение от 14 септември 2006 г. по дело Centro di Musicologia Stauffer (C-386/04, Recueil, стр. I-8203, точка 15).

отнасят едновременно до свободата на установяване (член 43 ЕО) и до свободното движение на капитали (член 56 и сл. ЕО). В писменото си становище *Комисията* оспорва този подход и иска да се установи дали свободата на установяване действително е имала отношение към настоящия спор. Италианското правителство изглежда споделя това становище. Следователно е необходимо да се провери дали в светлината на обстоятелствата по конкретния случай Elisa може да се позове на нормите относно правото на установяване и/или тези относно свободното движение на капитали.

62. Свободата на установяване, която член 43 ЕО предоставя на гражданите на Общността и която включва правото на достъп и упражняване на дейност като самостоятелно заети лица, както и правото да учредяват и управляват предприятия при същите условия като тези, които са определени от законодателството на държавата по установяване за нейните собствени граждани, съгласно член 48 ЕО предполага за учредените в съответствие със законодателството на държава-членка дружества със седалище, централно управление или основно място на дейност в рамките на Европейската общност правото да извършват дейността си в съответната държава-членка посредством дъщерно дружество, клон или търговско представителство [18].

63. Според практиката на Съда понятието за установяване по смисъла на Договора е много широко понятие, което включва възможността за гражданин на Общността да участва трайно и продължително в икономическия живот на държава-членка, различна от държавата по произхода му, и да извлича полза от това и което допринася по този начин за взаимното икономическо и социално взаимно обвързване в рамките на Общността в областта на дейностите, осъществявани от самостоятелно заети лица [19]. За прилагане на разпоредбите относно правото на установяване обаче е необходимо по принцип да се осигури постоянно присъствие в приемната държава-членка, а в случай на придобиване и притежаване на недвижими имоти — последните да бъдат активно управлявани [20].

64. Изглежда, че като холдингово дружество Elisa не упражнява никаква търговска дейност, освен че има правото на собственост върху недвижими имоти във Франция, но в това отношение изложението на препращащата юрисдикция и предоставените от страните в хода на производството сведения пред Съда не са напълно убедителни.

65. Във всеки случай трябва да се отбележи, че Съдът трайно преценява разпоредбите, свързани с придобиването и/

18 — Вж. Решение от 21 септември 1999 г. по дело Saint-Gobain ZN (C-307/97, Recueil, стр. I-6161, точка 34), Решение от 13 декември 2005 г. по дело Marks & Spencer, (C-446/03, Recueil, стр. I-10837, точка 30) и Решение по дело Centro di Musicologia Stauffer, посочено по-горе в бележка под линия 17, точка 17.

19 — Вж. Решение по дело Centro di Musicologia Stauffer, посочено по-горе в бележка под линия 17, точка 18 и цитираната съдебна практика.

20 — Решение по дело Centro di Musicologia Stauffer, посочено по-горе в бележка под линия 17, точка 19.

или управлението на недвижими имоти, в контекста на свободното движение на капитали, макар в Решенията по дела Konle [21], Centro di Musicologia Stauffer [22] и Festersen [23] препращащата юрисдикция също да се позовава на свободата на установяване [24].

66. При тези условия Съдът приема, че правото да се придобиват, стопанисват и отчуждават недвижими имоти на територията на друга държава-членка е необходимо допълнение към свободата на установяване [25].

67. Както следва от номенклатурата за движението на капитали, съдържаща се в приложение I към Директива 88/361/ЕИО на Съвета от 24 юни 1988 година за прилагане на член 67 от Договора (член, който е отменен с Договора от Амстердам) [26], движението на капитали включва инвестициите в недвижими имоти, осъществени на територията на държава-членка от чуждестранни лица. Тази номенклатура продължава да дава насоки при определяне на понятието за движение на капитали [27].

68. От посоченото следва, че свободното движение на капитали обхваща едновременно собствеността и управлението на недвижими имоти. Не се спори, че Elisa, чието седалище е в Люксембург, притежава недвижими имоти във Франция. Следователно разглежданият случай се обхваща от разпоредбите на Договора, отнасящи се до свободното движение на капитали и при всички случаи Elisa може да се позове на тези разпоредби за целите на настоящото производство.

69. Освен това истинската цел на въпросната разпоредба, както ще разясня по-нататък, е да възпрепятства данъчните измами и избягването на данъци от страна на физическите лица с местопребиваване за данъчни цели във Франция, където те ще трябва да плащат данък върху имуществото във връзка с недвижимите имоти там, ако ги притежават на свое име, като физически лица. Следователно спорният данък е насочен по-специално към трансграничните инвестиции в недвижими имоти, което не е задължително да включва установяване на френска територия. Следователно трансграничният характер на инвестицията може да бъде засегнат от разглежданото национално законодателство. Всякакви ограничителни

21 — Решение от 1 юни 1999 г. по дело (C-302/97, Recueil, стр. I-3099, точка 39 и сл.)

22 — Посочено по-горе в бележка под линия 17, точка 16 и сл.

23 — Решение от 25 януари 2007 г. по дело (C-370/05, Сборник, стр. I-1129, точка 20 и сл.).

24 — Изключение от този подход е направено в предишното дело, а именно в Решение от 6 ноември 1984 г. по дело Fearon (182/83, Recueil, стр. 3677), което обаче има очевидна връзка със свободата на установяване на основата на фактите по това дело.

25 — Вж. Решение по дело Konle, посочено по-горе в бележка под линия 21, точка 22 и Решение от 5 март 2002 г. по дело Reisch и др. (C-515/99, C-519/99—C-524/99 и C-526/99—C-540/99, Recueil, стр. I-2157, точки 29 и 30).

26 — ОВ L 178, стр. 5; Специално издание на български език, 2007 г., глава 10, том 1, стр. 10.

27 — Вж. по-скорошното Решение по дело Centro di Musicologia Stauffer, посочено по-горе в бележка под линия 17, точка 22 и цитираната съдебна практика и Решение по дело Festersen, посочено по-горе в бележка под линия 23, точка 23.

влияния върху свободата на установяване са просто неизбежна последица от наложеното ограничение по отношение на свободното движение на капитали [28].

70. Следователно приемам, че в конкретния случай свободното движение на капитали трябва да бъде основен критерий за преценка.

71. Във всеки случай ако предвид обстоятелствата по висящото пред нея дело препращащата юрисдикция трябваше да стигне до извода, че свързаните със свободата на установяване разпоредби са също приложими, трябва да се има предвид обстоятелството, че изложените по-нататък съображения, и по-специално във връзка с разглеждането на принципа на пропорционалност, би трябвало да се приложат и относно свободата на установяване [29].

В — *Принципът на свободно движение на капитали*

72. Преди да се определи дали национално законодателство като разглежданото е в съответствие с принципа на свободно движение на капитали, може би е полезно да се припомнят характеристиките на тази основна свобода, която може би е по-малко позната от уредените с Договора за ЕО основни свободи.

73. Като начало следва да се отбележи, че свободното движение на капитали се различава от другите основни свободи, що се отнася до неговата формулировка, която може да повдигне въпроса дали тази формулировка има практически последици.

74. Докато член 56 ЕО съдържа обща забрана за ограничаване на свободното движение на капитали, член 58, параграф 1, буква а) ЕО уточнява, че тази забрана не създава пречка за правото на държавите-членки да прилагат съответните разпоредби от своето данъчно законодателство, които установяват разграничение между данъчнозадължените лица в зависимост от тяхното място на пребиваване или място на инвестиране на капитала. Това право обаче е ограничено от самия член 58, параграф 3 ЕО, който уточнява, че направените от държавите-членки разграничения между данъчнозадължените лица в зависимост от тяхното място на пребиваване и място на инвестиране на капитала не могат да представляват средство за произволна дискриминация или прикрито ограничение на свободното движение на капитали [30].

28 — Вж. по аналогия Решение от 12 септември 2006 г. по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Recueil, стр. I-7995, точка 33) и Решение от 3 октомври 2006 г. по дело Fidium Finanz (C-452/04, Recueil, стр. I-9521, точка 49).

29 — Вж. заключение на генералния адвокат Stix-Hackl по дело Festersen, посочено по-горе в бележка под линия 23, точка 30.

30 — Във връзка с прякото данъчно облагане тези принципи са повторени по-специално в Решение от 7 септември 2004 г. по дело Manninen (C-319/02, Recueil, стр. I-7477, точка 28) и Решение по дело Centro di Musicologia Stauffer, посочено по-горе в бележка под линия 17, точка 31.

75. В Решението по дело Manninen Съдът за първи път [31] има възможност да разгледа нормотворческата компетентност на държавите-членки в областта на прякото данъчно облагане в светлината на принципа за свободно движение на капитали, утвърден в членове 56 ЕО и 58 ЕО. Според един от основните принципи, които Съдът посочва в това решение, за да може дадено национално данъчно законодателство, което прави разграничение между данъчнозадължените лица в зависимост от тяхното място на инвестиране на капитала, да бъде съвместимо с разпоредбите на договора, различното третиране трябва да се отнася до случаи, които не са обективно сравними, или да е обосновано от императивно съображение от обществен интерес, като необходимостта да се запази кохерентността на данъчния режим и ефикасността на данъчния контрол [32].

76. Освен това за да се обоснове разликата в третирането между юридическите лица със седалище във Франция и тези, чието седалище е в други държави-членки, не трябва да надхвърля необходимото за постигане на преследваната от разглежданото законодателство цел [33].

77. От гореизложеното е видно, че понятието за ограничение в областта на свободното движение на капитали отговаря на понятието за ограничение, което Съдът е развил във връзка с останалите основни свободи. Следователно всяка мярка, която прави трансграничното прехвърляне на капитали по-трудно или по-малко привлекателно и е от естество да разубеди инвеститорите да извършат такова прехвърляне, представлява ограничение на движението на капитали [34].

78. Освен това, макар да е вярно, че член 56, параграф 1 ЕО не съдържа забрана за дискриминация и такава забрана най-добре може да се извлече непряко от член 58, параграф 3 ЕО [35], свободното движение на капитали означава също и забрана за дискриминация, както всички основни свободи. Това предполага забрана за различно третиране на действащите лица на финансовите пазари въз основа на тяхната националност, място на пребиваване или място на инвестиране на капитала, без тези различия да са обективно оправдани.

Г — *Правни характеристики на спорния данък*

79. Що се отнася до отговора на първия въпрос, от гореизложеното следва, че

31 — В Решение от 6 юни 2000 г. по дело Verkooijen (C-35/98, Recueil, стр. I-4071, точки 43— 45) Съдът вече е дал някои насоки относно значението на тези разпоредби, но тези насоки се отнасят до непосредствено предхождащата ги разпореба (член 67 от Договора).

32 — Вж. в този смисъл Решение по дело Verkooijen, посочено по-горе в бележка под линия 31, точка 43, Решение по дело Manninen, посочено по-горе в бележка под линия 30, точка 29 и Решение по дело Centro di Musicologia Stauffer, посочено по-горе в бележка под линия 17, точка 32.

33 — Вж. в този смисъл Решение по дело Verkooijen, посочено по-горе в бележка под линия 31, точка 43, Решение по дело Manninen, посочено по-горе в бележка под линия 30, точка 29 и Решение по дело Centro di Musicologia Stauffer, посочено по-горе в бележка под линия 17, точка 32.

34 — Вж. в този смисъл Заключение на генералния адвокат Kokott по дело Bouanich (Решение от 19 януари 2006 г. по дело C-265/04, Recueil, стр. I-923, точка 30).

35 — Вж. в този смисъл закялючение на генералния адвокат Kokott по дело Bouanich, посочено по-горе в бележка под линия 34, точка 31.

като начало трябва да се установи дали спорният френски данъчен механизъм представлява ограничение за свободното движение на капитали.

80. По силата на спорното законодателство хипотезата, в която се поражда задължението за плащане на данъка, е притежаването на недвижими имоти във Франция или на вещни права върху тези имоти към 1 януари на дадена година.

81. Юридически лица, чието мяясто на действително управление е във Франция (наричани по-нататък също „местни лица“), са освободени от спорния данък. Юридическите лица, чието място на действително управление не е във Франция (наричани по-нататък също „чуждестранни лица“), са приравнени на местните юридически лица, ако по силата на спогодба не могат да бъдат подлагани на по-голяма данъчна тежест. От акта за препращане е видно, че това условие се отнася до положение, в което Френската република е сключила със страната по седалището на ефективното управление на чуждестранното юридическо лице спогодба, съдържаща клауза за недопускане на дискриминация в областта на данъчното облагане. Местните юридически лица и приравнените на тях чуждестранни юридически лица са освободени, при условие че спазят задължението да подадат определени декларации до данъчната администрация. По-специално те трябва да съобщят на данъчната администрация, по нейно искане, местоположението и състоянието на недвижимите имоти, притежавани към 1 януари на дадената година, самоличността и адреса на своите акционери, съдружници или други членове, броя на акциите, дяловете или другите права, притежавани от всеки от тях, и доказателство за установяването си за данъчни цели.

82. Нещо повече, чуждестранните юридически лица могат да бъдат освободени, ако страната или територията, в която се намира седалището на тяхното ефективно управление, е сключила с Френската република спогодба за административна помощ в борбата срещу данъчните измами и избягването на данъци. Тези юридически лица трябва да декларират всяка година, най-късно до 15 май, местоположението, състоянието и стойността на притежаваните към 1 януари недвижими имоти, самоличността и адреса на своите съдружници към същата дата, както и броя на акциите или дяловете, притежавани от всеки от тях.

83. От гореизложеното следва, че докато дадено местно юридическо лице е по принцип освободено от данъка, чуждестранното юридическо лице трябва да има място на действително управление в страна, която е сключила с Френската република спогодба, съдържаща клауза за недопускане на дискриминация в областта на данъчното облагане, или спогодба, съдържаща клауза за административна помощ в борбата срещу данъчните измами и избягването на данъци. Това означава различно третиране на юридическите лица, които подлежат на облагане със спорния данък в зависимост от мястото, където се намира тяхното място на действително управление.

84. В същото време спорният данъчен механизъм може да има за последица да направи по-малко привлекателни инвестициите в недвижими имоти във Франция за чуждестранните юридически лица. Когато дадено чуждестранно юридическо лице има място на действително управление в държава-членка, която не е сключила с Френската република спогодба, съдържаща клауза за недопускане на дискриминация в областта на данъчното облагане или спогодба за административна помощ в борбата срещу данъчните измами и избягването на данъци, притежаваният пряко или непряко във Франция недвижим имот от това чуждестранно юридическо лице може да подлежи на облагане със спорния данък. Това се прилага и за юридическите лица, за които е изключена възможността да се ползват от такива клаузи, като например холдинговите дружества 1929, които са били изключени от обхвата на спогодбата между Френската република и Великото херцогство Люксембург.

85. Следователно спорният данък представлява ограничение за свободното движение на капитали, което по принцип е забранено от член 56 ЕО.

Д — *Обективно сравнимо ли е положението на местните лица с това на чуждестранните?*

86. Както посочих по-горе, според практиката на Съда национално данъчно законодателство като разглежданото в главното производство може да се счита за съвместимо с разпоредбите на договора относно свободното движение на капитали, ако разликата в третирането се отнася до обективно сравними случаи.

87. Комисията приема, че положението на местните лица и това на чуждестранните лица биха могли да се считат за различни, когато за определени страни няма средство за получаване на съответната информация относно съдружниците в определени юридически лица, които притежават недвижими имоти. Според Комисията такова различие не съществувало, що се отнася до държавите — членки на Европейския съюз, тъй като мерките като Директива 77/799, целящи да засилят сътрудничеството, осигурявали минимално равнище на обмен на информация.

88. Все пак се оказва, че Съдът преценява обективното положение на данъчнозадължените лица по отношение на данъчната норма [36] по-скоро въз основа на целите, които тази норма цели да постигне чрез съдържащото се в нея освобождаване от данък.

89. В конкретния случай става ясно, че що се отнася до положението, при което възниква задължението за плащане на

36 — Вж. в този смисъл Решение по дело Manninen, посочено по-горе в бележка под линия 30, точка 36.

данъка, а именно притежаването от юридически лица на собственост, пряко или косвено, върху недвижими имоти във Франция или на вещни права върху тези имоти към 1 януари на дадена година, юридическите лица с място на действително управление във Франция и тези, които имат място на действително управление извън Франция, са в едно и също положение, що се отнася до данъчното облагане на недвижими имоти.

90. Не може посочените норми да третират тези лица по различен начин по отношение на предоставянето на облекчение като освобождаването, свързано със същия данък, без да създадат дискриминация. Третирайки двата вида юридически лица по еднакъв начин за целите на облагането на техните недвижими имоти, френският законодател всъщност е приел, че не е налице обективно различие между тяхното положение, предвид правилата и условията на това данъчно облагане, което може да оправдае различно третиране [37].

91. Следователно при обстоятелства като тези в главното производство разглежданото национално законодателство има за последица да третира по различен начин юридическите лица, които се намират в обективно сравними положения.

92. От това следва, че по принцип подобна данъчна мярка не може да представлява неравно третиране, което е разрешено с член 58, параграф 1, буква а) ЕО, освен ако не може да бъде обосновано с императивни съображения от обществен интерес [38].

Е — *Обосновка с императивни съображения от обществен интерес*

93. За да обоснове спорния данък, френското правителство изтъква съображения, свързани с ефикасността на данъчния контрол и с борбата срещу данъчните измами и избягването на данъци.

94. Според постоянната практика на Съда борбата срещу данъчните измами и избягването на данъци [39] и ефикасността на данъчния контрол [40] са посо-

37 — Вж. в този смисъл Решение 28 януари 1986 г. по дело Комисия/Франция (270/83, Recueil, стр. 273, точка 20). Вж. също заключение на генералния адвокат Lenz по дело Futura Participations и Singer (Решение от 15 май 1997 г., C-250/95, Recueil, стр. I-2471, точки 38 и 39).

38 — Вж. в този смисъл Решение по дело Verkooijen, посочено по-горе в бележка под линия 31, точка 46, Решение по дело Manninen, посочено по-горе в бележка под линия 30, точка 29, Решение по дело Bouanich, посочено по-горе в бележка под линия 34, точка 38 и Решение по дело Centro di Musicologia Stauffer, посочено по-горе в бележка под линия 17, точка 32.

39 — Вж. по-специално Решение от 16 юли 1998 г. по дело ICI (C-264/96, Recueil, стр. I-4695, точка 26), Решение от 8 март 2001 г. по дело Metallgesellschaft и др. (C-397/98 и C-410/98, Recueil, стр. I-1727, точка 57), Решение от 21 ноември 2002 г. по дело X и Y (C-436/00, Recueil, стр. I-10829, точка 61), Решение от 12 декември 2002 г. по дело Lankhorst-Hohorst (C-324/00, Recueil, стр. I-11779, точка 37) и Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе в бележка под линия 18, точка 57.

40 — Вж. по-специално Решение по дело Futura Participations и Singer, посочено по-горе в бележка под линия 37, точка 31.

чени сред императивните съображения от обществен интерес, които могат да обосноват ограничение при упражняването на основните свободи [41].

95. В светлината на целта, преследвана с разглежданата в конкретния случай национална разпоредба, тези обосновки съвпадат до известна степен, тъй като въпросната разпоредба цели да осигури събирането на информация, необходима за облагането с данък върху имуществото, и по този начин да се бори срещу данъчните измами и избягването на данъци по отношение на този данък.

96. За начало следва да се отбележи, че докато Съдът многократно е постановявал, че ефикасността на данъчния контрол представлява императивно изискване от обществен интерес, което може да обоснове ограничение при упражняването на гарантираните от Договора [42] основни свободи, в практиката такава обосновка се приема относително неохотно, тъй като тя е била изтъкната с успех от държава-членка само по едно-единствено дело, отнасящо се до прякото облагане, а именно дело Futura Participations и Singer [43]. От практиката на Съда е видно, че държава-членка може да прилага само мерки, които ѝ позволяват да контролира по ясен и точен начин данъчнозадължените лица, подлежащи на облагане с даден данък, и дължимата от тях сума [44].

97. Същата сдържаност може да се наблюдава по отношение на обосновките, основаващи се на борбата срещу данъчните измами и избягването на данъци. Признавайки напълно, че борбата срещу данъчните измами представлява императивно съображение от обществен интерес, което може да обоснове ограничение при упражняването на основните свободи [45], на практика Съдът очертава в относително строги граници възможността за обосновка, основана на борбата с данъчните измами и избягването на данъци [46].

98. Всъщност според често използвания в съдебната практика израз ограничение на гарантирана от договора на свобода може да се обоснове въз основа на борбата срещу данъчните измами и избягването на данъци само ако въпросното законодателство има за специална цел да изключи от данъчно предимство изцяло изкуствени схеми, целящи заобикалянето на националния закон [47].

41 — Вж. например Решение от 4 март 2004 г. по дело Комисия/Франция (C-334/02, Recueil, стр. I-2229, точка 27). Вж. също заключение на генералния адвокат Léger по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, посочено по-горе в бележка под линия 28, точка 85.

42 — Вж. по-специално Решение от 4 март 2004 г. по дело Комисия/Франция, посочено по-горе в бележка под линия 41, точка 27.

43 — Посочено по-горе в бележка под линия 37, точка 31.

44 — Вж. в този смисъл Решение от 8 юли 1999 г. по дело Baxter и др. (C-254/97, Recueil, стр. I-4809, точка 18) и Решение по дело Laboratoires Fournier, посочено по-горе в бележка под линия 17, точка 24.

45 — Вж. по-специално Решение по дело ICI, посочено по-горе в бележка под линия 39, точка 26, Решение по дело Metallgesellschaft и др., посочено по-горе в бележка под линия 39, точка 57, Решение по дело X и Y, посочено по-горе в бележка под линия 39, точка 61, Решение по дело Lankhorst-Hohorst, посочено по-горе в бележка под линия 39, точка 37 и Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе в бележка под линия 18, точка 57.

46 — Вж. заключението на генералния адвокат Léger по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, посочено по-горе в бележка под линия 28, точка 87.

47 — Вж. по-специално Решение по дело ICI, посочено по-горе в бележка под линия 39, точка 26, Решение по дело X и Y, посочено по-горе в бележка под линия 39, точка 61, Решение по дело Lankhorst-Hohorst, посочено по-горе в бележка под линия 39, точка 37, Решение от 11 март 2004 г. по дело de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Recueil, стр. I-2409, точка 50) и Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, посочено по-горе в бележка под линия 28, точка 51.

99. От посоченото следва, че за да бъде пропорционален действителният обхват на дадена мярка, целяща борба срещу данъчните измами, трябва да бъде ограничен, доколкото е възможно, до случаи, в които има реален риск от данъчна измама, основана на чисто изкуствени схеми [48], и предвид всички негови условия за прилагане и освобождаване, може да се прилага само при много специални обстоятелства, когато рискът от избягване на данъци е много вероятен [49].

100. Според практиката на Съда „чисто изкуствени схеми“ са тези, които не отразяват икономическата действителност [50]. Относно свободата на установяване Съдът приема, че икономическата действителност предполага действително установяване на съответното дружество в приемащата държава и ефективно упражняване на икономическа дейност в нея [51].

101. Ако посоченото съображение се приложи към свободното движение на капитали, изглежда това предполага, че ограничителната мярка не трябва да надхвърля ефективното данъчно облагане на недвижимите имоти на юридическите лица, които формално са установени в друга държава-членка, когато това установяване не е свързано с икономическата реалност.

102. Що се отнася до тежеста на доказване, по принцип според практиката на Съда данъчната администрация на съответната държава-членка доказва за всеки отделен случай, че съществува риск от данъчни измами и избягване на данъци [52]. От обстоятелството, че данъчнозадължено лице използва основните си свободи, за да се установи да живее в друга държава-членка, не може да направи заключение, че целта му е извършване на измами [53]. Данъчна мярка, която създава пречка за постигането на целите на Договора, не може да се обоснове с обща презумпция за данъчни измами и избягване на данъци [54]. Съдът се е ограничил да приеме, че създаването на общо правило, което изключва автоматично определени категории сделки от данъчно предимство, независимо дали действително е налице данъчна измама или избягване на данъци, не може да се счита за съразмерно [55].

103. Напоследък изглежда, че Съдът усъвършенства своя подход към общите

48 — Вж. в този смисъл Решение по дело ICI, посочено по-горе в бележка под линия 39, точка 26, Решение по дело Lankhorst-Hohorst, посочено по-горе в бележка под линия 39, точка 37, Решение по дело de Lasteyrie du Saillant, посочено по-горе в бележка под линия 47, точка 50, Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе в бележка под линия 18, точка 57 и Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, посочено по-горе в бележка под линия 28, точка 51.

49 — Вж. в този смисъл заключение на генералния адвокат Léger по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, посочено по-горе в бележка под линия 28, точка 137.

50 — Вж. в този смисъл Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, посочено по-горе в бележка под линия 28, точка 55.

51 — Вж. Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, посочено по-горе в бележка под линия 28, точка 54.

52 — Вж. заключение на генералния адвокат Mischo по дело de Lasteyrie du Saillant, посочено по-горе в бележка под линия 47, точка 59.

53 — Вж. в този смисъл Решение по дело ICI, посочено по-горе в бележка под линия 39, точка 26, Решение по дело Metallgesellschaft и др., посочено по-горе в бележка под линия 39, точка 57, Решение по дело X и Y, посочено по-горе в бележка под линия 39, точки 61 и 62, Решение по дело Lankhorst-Hohorst, посочено по-горе в бележка под линия 39, точка 37 и Решение по дело de Lasteyrie du Saillant, посочено по-горе в бележка под линия 47, точки 50 и 51.

54 — Вж. в този смисъл Решение от 26 септември 2000 г. по дело Комисия/Белгия (C-478/98, Recueil, стр. I-7587, точка 45) и Решение от 4 март 2004 г. по дело Комисия/Франция, посочено по-горе в бележка под линия 41, точка 27.

55 — Вж. в този смисъл Решение от 17 юли 1997 г. по дело Leur-Bloem (C-28/95, Recueil, стр. I-4161, точка 44).

презумпции относно данъчните измами или избягването на данъци в областта на прякото данъчно облагане. В Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas той счита, че такава презумпция би могла да бъде приемлива, при условие че предвид точно определените от нея условия, тя може да се прилага само при много специални обстоятелства, когато рискът от избягване на данъци е много голям. В този случай тежестта на доказване се пада на чуждестранното данъчнозадължено лице в най-добра позиция за тази цел, да докаже реалното осъществяване на неговата дейност, което му позволява да иска да се ползва от основните свободи [56].

104. В светлината на тези съображения ще разгледам дали разглежданата национална мярка е подходяща да осигури ефикасността на данъчния контрол и на борбата срещу данъчните измами, както и избягването на данъци, и дали не надхвърля необходимото за осъществяване на тези цели.

105. Намерението на законодателя при налагане на спорния данък е било да разубеди данъчнозадължените лица, обложени с френския данък върху имуществото, да се опитват да избегнат облагането с него, създавайки дружества в държава-членка, която не е сключила с Френската република данъчна спогодба с клауза за административна помощ в борбата срещу данъчните измами и избягването на данъци, които дружества стават собственици на недвижими имоти във Франция [57].

106. Следователно спорният данъчен механизъм изглежда се отнася по-специално за практики, които имат за цел да се избегне данък върху имуществото, който би бил нормално дължим за недвижимите имоти. По-конкретно, според писмените и устните становища на френското правителство практиката, срещу която се осъществява борба, се състои в това физическите лица, които местопребивават за данъчни цели във Франция и чиито недвижими имоти нормално биха били подложени на облагане с данък върху имуществото, да създават юридически лица, установени за данъчни цели извън Франция, с единствена цел да избегнат плащането на данък върху имуществото. Изглежда физическите лица, живеещи във Франция, прехвърляли своите права на собственост или други вещни права върху недвижими имоти във Франция на юридически лица, които като такива не подлежат на облагане с френския данък върху имуществото.

107. Случаите, които изглежда създават трудности, са тези, при които френските данъчни органи не могат да установят самоличността и дяловете на физическите лица, които може да са акционери в тези юридически лица. Според френското правителство такъв е случаят, когато тези юридически лица имат място на действително управление в страна, с която Френската република не е сключила спогодба,

56 — Вж. в този смисъл Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, посочено по-горе в бележка под линия 28, точка 70.

57 — Според становището на френското правителство това е посочено в Решение от 29 декември 1989 г. на Conseil constitutionnel [Френски конституционен съвет].

съдържаща клауза за административна помощ. В такъв случай се посочва, че френските данъчни органи са изправени пред трудности, когато чрез насрещни проверки проверяват попълнените от съответните юридически лица декларации, и по-специално относно самоличността и дяловете на техните акционери, и декларациите за данък върху имуществото на физическите лица, живеещи във Франция, които са длъжни да декларират притежаваните от тях дялове в дружества, установени във Франция или в чужбина, каквито са холдинговите дружества 1929. При тези обстоятелства физическите лица могат успешно да се прикрият зад юридическите лица, за да избегнат плащането на данък върху имуществото, който нормално би трябвало да платят за своите недвижими имоти, ако ги притежават на свое име.

108. За да се бори срещу тези практики, предвиденият от членове 990D и 990E от CGI данък е насочен по-специално към юридическите лица, чието седалище на главно управление се намира в страна, от която Френската република не може да получи подходяща информация за физическите лица, притежаващи дялове в юридическите лица. Така разглежданото френско законодателство освобождава от данък чуждестранните юридически лица в зависимост от съществуването на спогодба, съдържаща клауза за административна помощ или за недопускане на дискриминация в областта на данъчното облагане. Що се отнася до тази последна клауза, френското правителство посочва, че всяка данъчна спогодба, съдържаща клауза за недопускане на дискриминация, ще включва a fortiori съществуването на административно сътрудничество.

109. Ето защо изглежда, че основният критерий за освобождаването от данък всъщност е сигурността, че по силата на двустранна данъчна спогодба френската данъчна администрация може пряко да поиска от чуждестранните данъчни органи всякаква информация, необходима за извършването на насрещни проверки по подадените декларации от юридическите лица, които са носители на права на собственост или на вещни права върху недвижими имоти във Франция съгласно член 990E от CGI, както и на подадените от физическите лица, които са установени във Франция, декларации относно техните недвижими имоти, които подлежат на облагане с данък върху имуществото.

110. Облагайки всички юридически лица, които не отговарят на посоченото условие, разглежданото френско законодателство води до облагане на недвижимите имоти на юридическите лица, използвани като „параван“ от физическите лица, които иначе биха били обложени с данък върху имуществото. Следователно спорният данък дава възможност за борба срещу практиките, които нямат друга цел, освен да се избегне плащането на данък върху имуществото, който иначе би бил дължим от физическите лица във Франция, или прави тези практики по-малко привлекателни. Следователно спорният данък е подходящ за осигуряване на ефикасен данъчен контрол и борба срещу данъчните измами и избягването на данъци.

111. Остава обаче да се прецени дали спорният данък надхвърля необходимото за осъществяване на тази цел.

112. Разглежданото национално законодателство като че ли изхожда от хипотезата, че всички страни, с които Френската република не е сключила двустранна данъчна спогодба, съдържаща клауза за административна помощ или за недопускане на дискриминация в областта на данъчното облагане, могат да допуснат юридически лица, използвани като средство за избягване на плащането на данък върху имуществото от физически лица. Същата хипотеза се прилага за правните субекти, създадени като дружества, каквито са холдинговите дружества 1929, които са били изключени от обхвата на двустранните данъчни спогодби.

113. Изглежда френското правителство обосновава тази хипотеза, като по-специално изтъква общия вредоносен характер на холдинговите дружества 1929.

114. В това отношение следва да се отбележи, че вредоносният характер на този правен режим в действителност е признат от Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) [58], както и от Съвета по икономически и финансови въпроси (Съвета ЕКОФИН) в хода на приемането на Кодекса за поведение при данъчното облагане на предприятията [59]. Люксембургският правен режим, приложим за холдинговите дружества 1929, е цитиран в доклада на групата по Кодекса за поведение, отговаряща за оценяването на националните мерки, които могат да попаднат в обхвата на кодекса, поради това че имат вредоносен характер. Ето защо този данъчен режим е трябвало постепенно да бъде премахнат [60].

115. Тези фактори обаче не могат да окажат влияние върху обхвата на предоставените от основните свободи права на икономическите оператори. Съгласно преамбюла си Кодексът за поведение представлява политически ангажимент и не засяга произтичащите от Договора права и задължения на държавите-членки, нито съответните сфери на компетентност на държавите-членки и на Общността [61]. Споменаването на холдинговите дружества 1929 сред вредоносните за единния пазар данъчни мерки не може да ограничи предоставеното с член 56 от Договора за ЕО право на даден инвеститор да инвестира в определена държава-членка, когато седалището му на ефективно управление се намира в друга държава-членка, макар поради структурата на неговото друже-

58 — Правният режим на холдинговите дружества 1929 е цитиран постоянно от ОИСР като вредоносна данъчна практика. Вж. доклада относно етап 2006 г. по проект на ОИСР за вредоносните данъчни практики, който се намира на адрес: http://www.oecd.org/dataoecd/1/17/37446434.pdf.

59 — Резолюция на Съвета и на представителите на правителствата на държавите-членки на заседание на Съвета от 1 декември 1997 г. относно Кодекса за поведение при данъчното облагане на юридическите лица (ОВ C 2, 1998 г., стр. 2). Същата разглежда „мерките, които засягат или могат чувствително да засегнат местоположението на икономическите дейности в Общността“ и съдържа задължение за държавите-членки да се въздържат да приемат подобни мерки, както и да отменят съществуващите.

60 — Този доклад се намира в Интернет на адрес: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/primarolo_en.pdf.

61 — Вж. заключение на генералния адвокат Léger по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, посочено по-горе в бележка под линия 28, точка 57.

ство да подлежи на облагане по данъчна система, която се счита за вредна за единния пазар.

116. Обстоятелството, че холдинговите дружества 1929 са счетени за режим на държавна помощ, несъвместим с общия пазар [62], не променя настоящия анализ. Всъщност в членове 87 ЕО и 88 ЕО се съдържат специални разпоредби, предназначени да преценят съвместимостта на такава мярка с общия пазар и да премахнат нейните вредни последици за този пазар. Следователно фактът, че такава форма на дружество и неговият данъчен режим не са в съответствие с нормите на Договора, не може да даде право на държава-членка да предприеме едностранни мерки, целящи да избегнат нейните последици, ограничавайки свободата на движение [63].

117. Следователно довод, основаващ се на вредоносния характер на специфичен национален данъчен режим или на формата на дружество, със сигурност не може да бъде приет за обосноваване на общ отказ да се предостави данъчно предимство, състоящо се в освобождаване на цяла категория установени в друга държава-членка юридически лица.

62 — Решение 2006/940/ЕО на Комисията от 19 юли 2006 година относно режим на помощ С 3/2006, прилаган от Люксембург в полза на холдинговите дружества 1929 и холдинговите дружества „милиардери" (ОВ L 366, стр 47).

63 — Вж. заключение на генералния адвокат г-н Léger по дело *Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas*, посочено по-горе в бележка под линия 28, точка 58.

118. За да обоснове разглежданото национално законодателство, френското правителство посочва и трудностите за получаване на информация от страни, с които не съществува никакво ефективно административно сътрудничество.

119. Френското правителство, подкрепено от нидерландското, италианското и гръцкото правителство, както и от правителството на Обединеното кралство, потвърждава по-специално, че е бил необходим ограничителен подход при освобождаване от спорния данък поради трудността, която френските данъчни власти изпитват при доказването на данъчните измами и избягването на данъци при липса на надеждна информация, позволяваща да се направи насрещна проверка на преодставената от данъчнозадължените лица информация в техните данъчни декларации. Трудността се състои в обстоятелството, че обикновено данъчните органи са тези, които трябва да докажат измамата. Невъзможността за сравняване на информацията с тази, която френските власти са в състояние да получат чрез своите собствени средства, което може да включва и административното сътрудничество с чуждестранните данъчни органи, оправдава презумпцията за наличието на данъчна измама.

120. Този довод повдига въпроса за ефективността на административното сътрудничество между държавите-членки, което е предвидено в Директива 77/799.

121. От отговорите ми на втория и третия въпрос следва, че спорният данък попада в обхвата на Директива 77/799, приложима

към фактическата обстановка в основата на спора, с който е сезирана препращащата юрисдикция.

122. Според Комисията и Elisa Директивата позволява на френските данъчни власти да получават всякаква информация, необходима за събирането на данъка върху имуществото.

123. Според френското правителство обаче, както и според всички участващи в производството държави-членки, в конкретния случай във връзка с холдинговите дружества 1929, ефикасността на Директива 77/799 е спорна поради текста на член 8, параграф 1. Съгласно член 8 от Директивата държава-членка, от която е поискано предоставянето на информация, не е длъжна да я предостави, ако законодателството или административната практика на тази държава-членка не ѝ позволява да събере или да използва тази информация за свои вътрешни цели. Във връзка с това френското правителство се позовава на релевантното люксембургско законодателство [64], което изисква тези холдингови дружества да предоставят само информация относно своя правен статут и предвижда, че за целите на данъчното облагане не може да се искат никакви сведения за холдинговите дружества 1929.

124. В отговор на този довод следва да се отбележи, че според трайната практика на Съда държава-членка може да се позове на Директива 77/799, за да получи от компетентните органи на друга държава-членка всякаква необходима информация, която да ѝ позволи да определи правилно размера на обхванатите от Директивата данъци [65].

125. В конкретния случай не може да се изключи възможността, с оглед на член 8 от Директива 77/799 и на люксембургското национално законодателство, за френските органи да бъде трудно да получат пряко от люксембургските органи определен вид информация, необходима им в борбата срещу данъчните измами и избягването на данъци, по специално относно правната структура и самоличността на акционерите в холдинговите дружества 1929.

126. Следва обаче да се отбележи, че в миналото при подобни случаи, когато държавите-членки са поддържали, че

64 — По-специално: Постановление от 24 март 1989 г. на Великия херцог относно банковата тайна в областта на данъчното облагане и за неограничаване на правото на провеждане на разследвания от данъчната администрация (Mém. A-15 от 28 март 1989 г.). Член 4 предвижда, че от дружества с финансово участие по смисъла на Закона от 31 юли 1929 г. не може да се изисква никакво сведение за целите на данъчното облагане на данъчнозадължените лица.Член 5 посочва, че по отношение на дружествата с финансово участие, правото на контрол и разследване принадлежи на администрацията по регистрация и се ограничава до проучване и изследване на фактите и сведенията, отнасящи се до данъчния статут на дружеството и до получените документи, за да се осигури и установи правилно и точно събиране на данъците и таксите, с които е обложено дружеството.

65 — Вж. по-специално Решение от 28 януари 1992 г. по дело Bachmann (C-204/90, Recueil, стр. I-249, точка 18), Решение по дело Halliburton Services, посочено по-горе в бележка под линия 11, точка 22, Решение от 3 октомври 2002 г. по дело Danner (C-136/00, Recueil, стр. I-8147, точка 49), Решение от 26 юни 2003 г. по дело Scandia и Ramstedt (C-422/01, Recueil, стр. I-6817, точка 42), Решение от 4 март 2004 г. по дело Комисия/Франция, посочено по-горе в бележка под линия 41, точка 31, Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, посочено по-горе в бележка под линия 28, точка 71 и Решение от 30 януари 2007 г. по дело Комисия/Дания (C-150/04, Recueil, стр. I-1163, точка 52).

Директивата е неефикасна предвид банковата тайна в някои държави-членки, Съдът е отхвърлил това съображение. Той приема, че макар член 8, параграф 1 от Директивата да не задължава данъчните органи на държавите-членки да си сътрудничат, когато техните закони или административни практики не разрешават на компетентните органи да провеждат разследвания или да събират или използват информация за свои вътрешни цели, невъзможността да се поиска такова сътрудничество не може да обоснове отказ за предоставяне на данъчно предимство. Няма пречка разглежданите данъчни органи да изискат от заинтересованото лице доказателства, които считат за необходими, а в конкретния случай — да откажат предоставяне на данъчно предимство, включително освобождаване от данък, ако тези доказателства не са представени [66]. Всъщност не може да се изключи a priori възможността данъчнозадълженото лице да предостави съответните оправдателни документи, които позволяват на данъчните органи на държавата-членка на данъчно облагане да установи ясно и точно, че той не се опитва да избегне или да заобиколи плащането на данъци [67].

127. В контекста на конкретния случай това изглежда предполага, че макар подобна „правна пречка“, водеща до невъзможност да се поиска пряко сътрудничество от люксембургските данъчни органи, да може още повече да затрудни проверката на информация, тя не оправдава категоричния отказ да се предостави данъчно предимство за направените от инвеститорите на тази държава-членка инвестиции. В действителност когато холдинговите дружества 1929 искат да бъдат освободени от спорния данък, френските данъчни органи е можело да поискат от самите холдингови дружества доказателства, които тези органи считат за необходими, за да осигурят изцяло прозрачност относно правото на собственост и структурата на акционерното участие в дружествата [68]. Френските органи биха могли да поискат например съответните официални доказателства, за да проникнат през булото на анонимността, зад което някои физически лица се опитват да прикрият правото си на собственост.

128. В този смисъл следва да се добави, че трябва да се гарантира изискванията, свързани с оправдателните документи, да не надхвърлят необходимото за постигане на целта да се осигури търсената информация [69].

129. Изглежда в конкретния случай тези условия не са изпълнени, тъй като разглежданото френско законодателство не позволява на юридическите лица, които са изключени от обхвата на данъчна спогодба, предвиждаща административна помощ, но които инвестират в недвижими имоти във Франция, да представят

66 — Вж. Решение по дело Bachmann, посочено в бележка под линия 65, точка 20, Решение от 28 януари 1992 г. по дело Комисия/Белгия (C-300/90, Recueil, стр. I-305, точка 13), Решение от 4 март 2004 г. по дело Комисия/Франция, посочено по-горе в бележка под линия 41, точка 32 и Решение по дело Комисия/Дания, посочено в бележка под линия 65, точка 54.

67 — Вж. в този смисъл Решение по дело Laboratoires Fournier, посочено по-горе в бележка под линия 17, точка 25 и Решение по дело Baxter и др., посочено по-горе в бележка под линия 44, точки 19 и 20.

68 — Вж. в този смисъл Решение по дело Centro di Musicologia Stauffer, посочено по-горе в бележка под линия 17, точка 48.

69 — Вж. в този смисъл заключение на генералния адвокат Poiares Maduro по дело Marks & Spencer, посочено по-горе в бележка под линия 18, точка 81.

оправдателни документи, за да установят самоличността на своите акционери и всякаква друга информация, която френските данъчни органи считат за необходима. Следователно във всички случаи изглежда, че е създадена пречка те да могат да докажат, че нямат за цел извършването на измама [70].

130. Следователно разглежданото законодателство може да доведе до значителна вреда „със страничен ефект“, защото макар да санкционира с право холдинговите дружества 1929, създадени от физически лица с местопребиваване за данъчни цели във Франция с цел избягване плащането на френския данък върху имуществото за недвижимите им имоти във Франция, то санкционира и останалите холдингови дружества 1929, които притежават недвижими имоти във Франция.

131. Следователно броят юридически лица, които ще трябва да платят спорния данък, може да бъде по-голям от този на юридическите лица, които се опитват да избегнат плащането на данъка върху имуществото, запазвайки анонимните акционери в юридическите лица със седалище в страна, с която Република Франция не е сключила спогодба, съдържаща клауза за административна помощ, или които чрез спогодба са били изключени от възможността да се ползват от такава клауза, каквито са холдинговите дружества 1929.

132. От посоченото следва, че френското правителство е можело да приеме по-малко ограничителни мерки за постигане на целта, състояща се в осигуряването на ефикасен данъчен контрол и в борбата срещу данъчните измами и избягването на данъци. Предвидената в разглежданото национално законодателство разлика в третирането между местните и чуждестранните юридически лица следователно не е пропорционална на преследваната цел.

133. Поради това на първия въпрос трябва да се отговори, че разпоредбите от Договора, свързани със свободното движение на капитали (член 56 и сл.), не допускат държава-членка да запази данък върху пазарната стойност на недвижимите имоти, от който са освободени установените за данъчни цели във Франция юридически лица, докато освобождаването на чуждестранните юридически лица е поставено в зависимост от наличието на двустранна спогодба, съдържаща клауза за административна помощ с цел борба срещу данъчните измами и избягването на данъци или в зависимост от клауза, която забранява дискриминация въз основа на националността, според която чуждестранните юридически лица не може да понасят по-голяма данъчна тежест в сравнение с местните юридически лица.

VIII — Четвърти въпрос

134. С четвъртия си въпрос препращащата юрисдикция иска основно да установи дали Френската република,

70 — От „Административна инструкция“ от 13 октомври 2000 г. (Bulletin officiel des impôts 7 Q-1-00) изглежда следва, че лице ще бъде длъжно да плати спорния данък дори когато самоличността на неговите акционери е известна на френските данъчни органи.

сключвайки с дадена държава спогодба, съдържаща клауза за недопускане на дискриминация, която позволява на установените в тази държава юридически лица да искат да се ползват от предвиденото в член 990 E, параграф 3 от CGI освобождаване от данък, трябва да разшири обхвата на това данъчно предимство съгласно членове 56 ЕО и 43 ЕО, така че да включи установените в друга държава-членка юридически лица, като например във Великото херцогство Люксембург, което не е обвързано с Френската република чрез спогодба, съдържаща такава клауза за недопускане на дискриминация, когато тези лица притежават недвижими имоти във Франция. С други думи, въпросът цели да определи дали членове 56 ЕО и 43 ЕО разпростират и върху юридически лица, които са установени за данъчни цели в друга държава-членка и притежават недвижими имоти във Френската република, правото да се ползват от клауза за недопускане на дискриминация, договорена между Френската република и друга държава-членка или трета страна.

135. С оглед на отговорите, които дадох на поставените по-горе въпроси, приемам, че не е необходимо да се дава отговор на четвъртия въпрос.

IX — Заключение

136. С оглед на гореизложеното предлагам на Съда да отговори на поставените въпроси, както следва:

„1) Разпоредбите от Договора, свързани със свободното движение на капитали (член 56 и сл.), не допускат държава-членка да запази данък върху пазарната стойност на недвижими имоти, от който са освободени установените за данъчни цели във Франция юридически лица, като същевременно освобождаването на установените за данъчни цели в друга държава членка

юридически лица е поставено в зависимост от наличието на двустранна спогодба, съдържаща клауза за административна помощ с цел борба срещу данъчните измами и избягването на данъци или клауза, която забранява дискриминацията въз основа на националност, според която установените за данъчни цели в друга държава членка юридически лица не могат да понасят по-голяма данъчна тежест от юридически лица, чието място на действително управление е във Франция.

2) Данък като спорния представлява данък върху имуществото по смисъла на член 1 от Директива 77/799/ЕИО на Съвета от 19 декември 1977 година относно взаимопомощта между компетентните органи на държавите-членки в областта на прякото и непрякото данъчно облагане.

3) Възложените с Директива 77/799 задължения на държавите-членки относно взаимопомощта в областта на данъчното облагане не допускат прилагането от държавите-членки, по силата на двустранна спогодба за административна помощ в областта на данъчното облагане, на задължения от същото естество, които изключват категория данъчнозадължени лица като люксембургските холдингови дружества, само доколкото прилагането на двустранната спогодба би създало пречка за прилагането на Директивата спрямо тях.“