OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO NIILA JÄÄSKINENA przedstawiona w dniu 29 kwietnia 2010 r.[1]

I — Wprowadzenie

1. Odesłanie prejudycjalne, które jest przedmiotem niniejszej sprawy, zostało przekazane przez chambre commerciale, financière et économique (izbę handlowo-finansowo-gospodarczą) Cour de cassation (sądu kasacyjnego, Francja). Dotyczy ono co do istoty wykładni art. 40 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (zwanego dalej „porozumieniem EOG")[2] w związku ze stosowaniem przepisów podatkowych państwa członkowskiego do spółki, która ma siedzibę w Księstwie Liechtensteinu będącym stroną porozumienia EOG, lecz nienależącym do Unii Europejskiej (zwanym dalej „państwem EOG"). Kwestia ta wzbudziła pewne zainteresowanie wśród państw członkowskich, z których dziewięć przedłożyło uwagi na piśmie.

2. Niniejsza sprawa umożliwi Trybunałowi uzupełnienie jego orzecznictwa wywodzącego się z wyroków w sprawie ELISA[3] oraz w sprawie A[4], dotyczącego uzasadnienia ograniczeń swobodnego przepływu kapitału w kontekście podatków bezpośrednich, a także dodanie pewnych uściśleń w odniesieniu do reżimu prawnego obowiązującego w sytuacjach, w których występują państwa EOG.

II — Ramy prawne

A — *Prawo unijne*

3. Artykuł 56 ust. 1 WE zakazuje w ramach postanowień rozdziału 4 wszelkich ograniczeń w przepływie kapitału i w płatnościach pomiędzy państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi[5].

4. Artykuł 57 ust. 1 WE stanowi, co następuje:

„1. Artykuł 56 nie narusza ograniczeń istniejących 31 grudnia 1993 r. roku w stosunku do

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Dz.U. 1994, L 1, s. 3.

3 — Wyrok z dnia 11 października 2007 r. w sprawie C-451/05, Zb.Orz. s. I-8251.

4 — Wyrok z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-101/05, Zb.Orz. s. I-11531.

5 — Ponieważ wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest datowany na 10 lutego 2009 r., postanowienia traktatu WE będą przywoływane według numeracji obowiązującej przed wejściem w życie Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.

państw trzecich na mocy prawa krajowego lub prawa wspólnotowego w odniesieniu do przepływu kapitału do lub z państw trzecich, gdy dotyczą inwestycji bezpośrednich, w tym inwestycji w nieruchomości, związanych z przedsiębiorczością, świadczeniem usług finansowych lub dopuszczaniem papierów wartościowych na rynki kapitałowe".

5. Artykuł 58 WE przewiduje:

„1. Artykuł 56 nie narusza prawa państw członkowskich do:

a) stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału;

b) podejmowania wszelkich środków niezbędnych do zapobiegania naruszeniom ich ustaw i aktów wykonawczych, zwłaszcza w sferze podatkowej i w dziedzinie nadzoru ostrożnościowego nad instytucjami finansowymi lub ustanowienia procedur deklarowania przepływu kapitału do celów informacji administracyjnej bądź statystycznej lub podejmowania środków uzasadnionych powodami związanymi z porządkiem publicznym lub bezpieczeństwem publicznym.

[…]

3. Środki i procedury określone w ustępach 1 i 2 nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu artykułu 56".

6. Artykuł 4 porozumienia EOG brzmi, jak następuje:

„W zakresie stosowania niniejszego porozumienia i bez uszczerbku dla zawartych w nim postanowień szczególnych, zakazana jest wszelka dyskryminacja ze względu na przynależność państwową".

7. Rozdział 4 porozumienia EOG, dotyczący swobodnego przepływu kapitału, stanowi odzwierciedlenie postanowień traktatu EWG oraz przepisów dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu [artykułu uchylonego traktatem z Amsterdamu] [6] w brzmieniu

6 — Dz.U. L 178, s. 5.

obowiązującym przed zmianami wprowadzonymi przez traktat o Unii Europejskiej. Artykuł 40 porozumienia EOG stanowi, że:

„W ramach postanowień niniejszego porozumienia zakazane są wszelkie ograniczenia między Umawiającymi się Stronami w odniesieniu do swobody przepływu kapitału należącego do osób mających miejsce zamieszkania na terytorium państw członkowskich [Wspólnoty] lub państw EFTA, jak również dyskryminacja ze względu na przynależność państwową lub miejsce zamieszkania lub miejsce lokaty kapitału. Załącznik XII zawiera postanowienia niezbędne do wykonania niniejszego artykułu".

8. W wyżej wymienionym załączniku XII do porozumienia EOG stwierdza się, że dyrektywa nr 88/361 ma zastosowanie do Europejskiego Obszaru Gospodarczego. Załącznik I do tej dyrektywy, który ustala nomenklaturę przepływów kapitału, zachowującą właściwy jej walor wskazówki do definiowania pojęcia przepływów kapitału [7], precyzuje, iż pojęcie to obejmuje czynności, poprzez które nierezydenci dokonują inwestycji w nieruchomości na terytorium państwa członkowskiego.

9. Dyrektywa Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w zakresie podatków bezpośrednich i pośrednich [8] może być powoływana przez państwo członkowskie w celu uzyskania od właściwych organów innego państwa członkowskiego wszystkich koniecznych informacji umożliwiających mu ustalenie prawidłowej kwoty podatków objętych tą dyrektywą.

B — *Prawo krajowe*

10. Artykuł 990 D i nast. francuskiego code général des impôts (kodeksu podatkowego, zwanego dalej „CGI") zaliczają się do środków podjętych przez ustawodawcę francuskiego w celu zwalczania niektórych form unikania opodatkowania.

11. Artykuł 990 D CGI brzmi, jak następuje [9]:

„Osoby prawne posiadające bezpośrednio bądź za pośrednictwem innej osoby nieruchomość lub większą liczbę nieruchomości położonych we Francji, względnie uprawnione z tytułu praw rzeczowych na takich nieruchomościach podlegają rocznemu podatkowi w wysokości 3% od wartości rynkowej tych nieruchomości lub praw.

7 — Zobacz wyrok z dnia 16 marca 1999 r. w sprawie C-222/97 Trummer i Mayer, Rec. s. I-1661, pkt 21.

8 — Dz.U. L 336, s. 15, w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady nr 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. (Dz.U. L 76, s. 1).

9 — W brzmieniu ustalonym przez loi n° 92-1376, du 30 décembre 1992, portant loi de finances pour 1993 (ustawę nr 92-1376 z dnia 30 grudnia 1992 r. w sprawie ustawy budżetowej na rok 1993, JORF z dnia 31 grudnia 1992 r., s. 18058).

Za posiadającą nieruchomości lub prawa na nieruchomości we Francji jest uważana każda osoba prawna, która posiada udział, bez względu na jego formę lub wielkość, w osobie prawnej będącej właścicielem tej nieruchomości lub prawa lub posiadaczem udziału w trzeciej osobie prawnej, która sama jest posiadaczem nieruchomości lub praw lub pośredniczy w łańcuchu udziałów. Przepis ten znajduje zastosowanie bez względu na liczbę pośredniczących osób prawnych".

12. Zgodnie z art. 990 E CGI [10] podatku, o którym mowa w art. 990 D, nie stosuje się do:

„[...];

2. Osób prawnych mających siedzibę w państwie lub na terytorium, które zawarło z Francją umowę o wzajemnej pomocy administracyjnej w celu zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, które każdego roku nie później niż do 15 maja złożą oświadczenie w miejscu wskazanym w zarządzeniu, o którym mowa w art. 990 F, wskazując położenie, opis i wartość nieruchomości znajdujących się w ich posiadaniu na dzień 1 stycznia, tożsamość i adres ich udziałowców na ten dzień oraz liczbę udziałów lub akcji posiadanych przez każdego z nich;

3. Osób prawnych, których rzeczywiste centrum zarządzania znajduje się we Francji, ani do innych osób prawnych, na które na mocy umowy międzynarodowej nie można nałożyć wyższego podatku, o ile każdego roku osoby te przekazują lub podejmują się i przestrzegają obowiązku przekazania organowi podatkowemu na jego żądanie położenia i opisu nieruchomości posiadanych na dzień 1 stycznia oraz tożsamości i adresu ich akcjonariuszy, wspólników lub innych członków, liczby akcji, udziałów lub innych praw przysługujących każdemu z nich oraz zaświadczenia o miejscu zamieszkania dla celów podatkowych. Zobowiązanie należy podjąć w dniu nabycia przez osobę prawną nieruchomości lub prawa na nieruchomości, lub udziału, o których mowa w art. 990 D albo w terminie do 15 maja 1993 r. w przypadku nieruchomości, praw na nieruchomości lub udziałów posiadanych w dniu 1 stycznia 1993 r.;

4. Do spółek, których akcje są notowane na rynku regulowanym lub nieregulowanym giełdy francuskiej lub giełdy zagranicznej, której działalność regulują podobne przepisy;

[...]".

10 — W brzmieniu ustalonym przez loi n° 92-1376.

13. W okresie, w którym miały miejsce okoliczności sprawy rozpoznawanej w postępowaniu krajowym, między Republiką Francuską a Księstwem Liechtensteinu nie było zawartej umowy, o jakiej mowa w art. 990 E pkt 2 CGI [11].

III — Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

14. Spółka Établissements Rimbaud SA (zwana dalej „Établissements Rimbaud"), której siedziba znajduje się w Liechtensteinie, posiada nieruchomość położoną we Francji. Z tego tytułu podlega co do zasady opodatkowaniu podatkiem w wysokości 3% ustanowionym w art. 990 D CGI.

15. Francuska administracja podatkowa przystąpiła do ściągania od Établissements Rimbaud przedmiotowego podatku najpierw za lata 1988–1997, a następnie za lata 1998–2000.

16. Établissements Rimbaud odwołała się od decyzji odmownych, w których odrzucono wnioski spółki o zwolnienie od spornych podatków. Po oddaleniu jej powództwa przez Tribunal de grande instance w Aix-en-Provence, a następnie apelacji przez Cour d'appel w Aix-en-Provence Établissements Rimbaud wniosła skargę kasacyjną do Cour de cassation.

17. W ramach badania ww. skargi kasacyjnej Cour de cassation wystąpił do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 40 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym sprzeciwia się przepisom takim jak art. 990 D i nast. code général des impôts, w brzmieniu obowiązującym w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych sprawy, zwalniającym od podatku w wysokości 3% wartości rynkowej nieruchomości położonych we Francji spółki mające siedzibę we Francji i uzależniającym owo zwolnienie w przypadku spółek, które mają siedzibę w państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, niebędącym członkiem Unii Europejskiej, od istnienia umowy o pomocy administracyjnej zawartej pomiędzy Francją a tym państwem w celu zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania lub od okoliczności, że na podstawie traktatu zawierającego klauzulę o niedyskryminacji ze względu na przynależność państwową, rzeczone osoby prawne nie powinny podlegać większemu obciążeniu podatkowemu niż obciążenie podatkowe, jakiemu podlegają spółki mające siedzibę we Francji?".

IV — Postępowanie przed Trybunałem

18. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpłynął do sekretariatu Trybunału w dniu 18 lutego 2009 r.

11 — Umowa między rządem francuskim a rządem Liechtensteinu o wymianie informacji w sprawach podatkowych zawarta w dniu 22 września 2009 r. nie ma znaczenia dla sprawy rozpoznawanej w postępowaniu krajowym, ponieważ jest od niej późniejsza.

19. Uwagi na piśmie złożyły Établissements Rimbaud, rządy niemiecki, estoński, grecki, hiszpański, francuski, włoski, niderlandzki, szwedzki oraz rząd Zjednoczonego Królestwa, a także Komisja Wspólnot Europejskich, rząd Liechtensteinu oraz Urząd Nadzoru EFTA.

20. Na rozprawie w dniu 3 lutego 2010 r. Trybunał wysłuchał uwag przedstawionych przez przedstawiciela Établissements Rimbaud, pełnomocników rządów estońskiego, greckiego, hiszpańskiego, francuskiego, szwedzkiego oraz rządu Zjednoczonego Królestwa, a także pełnomocników Komisji i Urzędu Nadzoru EFTA [12].

V — Stanowiska stron

21. Établissements Rimbaud uważa, że art. 40 porozumienia EOG sprzeciwia się przepisom takim jak art. 990 D i nast. CGI, które zwalniają od podatku w wysokości 3% wartości rynkowej nieruchomości położonych we Francji spółki mające siedzibę we Francji i uzależniają zwolnienie w przypadku spółek, które mają siedzibę w państwie EOG, od dyskryminujących warunków.

22. Podobnie Urząd Nadzoru EFTA, Komisja i rząd Liechtensteinu są zdania, iż art. 40 porozumienia EOG sprzeciwia się przepisom prawa krajowego takim jak będące przedmiotem sporu krajowego, ponieważ nie pozwalają spółce z siedzibą w jednym z państw EOG na dostarczenie dowodów umożliwiających ustalenie tożsamości jej akcjonariuszy będących osobami fizycznymi.

23. Natomiast państwa członkowskie, które przedstawiły uwagi na piśmie, wszystkie są zdania, że art. 40 porozumienia EOG nie sprzeciwia się tego rodzaju przepisom.

VI — Analiza

A — *Uwagi wstępne*

24. Należy najpierw przypomnieć, że Trybunał miał już okazję do przeanalizowania spornych w niniejszej sprawie przepisów CGI. W istocie w postępowaniu z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożonego przez francuski Cour de cassation Trybunał orzekł w ww. wyroku w sprawie

12 — Pełnomocnik rządu Liechtensteinu, który zapowiedział swój udział w rozprawie, ostatecznie nie mógł przybyć z powodu warunków atmosferycznych.

ELISA, że w stosunkach pomiędzy państwami członkowskimi prawo unijne sprzeciwia się takim jak sporne przepisy prawa francuskiego. W związku z powyższym w niniejszej sprawie, również na wniosek Cour de cassation, Trybunał musi jedynie wypowiedzieć się w kwestii, czy ograniczenie, które wynika z przedmiotowych przepisów krajowych, może być uzasadnione w ramach porozumienia EOG, tzn. w przypadku stanowiącym sytuację pośrednią między stosunkami pomiędzy samymi państwami członkowskimi Unii a stosunkami między państwami członkowskimi Unii a państwami, które nie są stronami porozumienia EOG.

25. Jeśli chodzi o aspekt czasowy, należy podkreślić, iż sąd odsyłający wystąpił o wykładnię art. 40 porozumienia EOG. Zważywszy, że Księstwo Liechtensteinu jest stroną porozumienia EOG od dnia 1 maja 1995 r., Trybunał powinien zatem dokonać wykładni reżimu prawnego obowiązującego od tej daty [13].

26. Jak stwierdził rzecznik generalny Y. Bot w swojej opinii w ww. sprawie A [14], przepływy kapitałowe pomiędzy państwami członkowskimi i między tymi państwami a państwami trzecimi podlegały stopniowej liberalizacji. W traktacie rzymskim ustanawiającym Europejską Wspólnotę Gospodarczą przepływ kapitału wewnątrz i na zewnątrz Wspólnoty stanowił przedmiot odrębnych i mało wiążących postanowień dla państw członkowskich. Bardzo ważny etap został pokonany dzięki dyrektywie 88/361, która przewidziała całkowitą i bezwarunkową liberalizację przepływów kapitału pomiędzy państwami członkowskimi. Natomiast na polu zewnętrznym przepisy dyrektywy 88/361 były mniej wiążące, ponieważ państwa członkowskie miały jedynie dążyć do osiągnięcia z państwami trzecimi tego samego stopnia liberalizacji, który stosowany jest przy operacjach w ramach Wspólnoty.

27. Traktat o Unii Europejskiej, zawarty w Maastricht w dniu 7 lutego 1992 r., usankcjonował swobodę przepływu kapitału jako podstawową swobodę zagwarantowaną przez traktat WE nie tylko w odniesieniu do przepływu pomiędzy państwami członkowskimi, ale także między tymi państwami a państwami trzecimi. Ponadto zgodnie z art. 56 ust. 1 WE „w ramach postanowień niniejszego rozdziału zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi". Ten artykuł zaczął obowiązywać z dniem 1 stycznia 1994 r.

28. Z kolei porozumienie EOG nie zawiera postanowień podobnych do postanowień

13 — Przed tą datą Księstwo Liechtensteinu było państwem trzecim, którego nie obejmowały żadne szczególne ramy prawne. Od tego dnia obowiązywały je niektóre przepisy przejściowe dotyczące wprowadzenia w życie dyrektyw (termin transponowania niektórych dyrektyw wspólnotowych).

14 — Opinia przedstawiona w dniu 11 września 2007 r. (pkt 38–45).

art. 57 WE i art. 58 WE. Według mojej opinii, nie ulega jednak wątpliwości, iż zobowiązania państw członkowskich wobec państw EOG na mocy art. 40 porozumienia EOG nie mogą być w większym stopniu wiążące niż te, które wynikają z art. 58 WE. Ponadto zasady lex posterior derogat legi priori i lex specialis derogat legi generali zdają się wykluczać jakiekolwiek zastosowanie art. 57 ust. 1 WE do stosunków między państwami członkowskimi a Księstwem Liechtensteinu.

29. W związku z powyższym art. 57 ust. 1 WE nie powinien mieć zastosowania od dnia wejścia w życie porozumienia EOG w stosunku do tychże państw trzecich.

30. Należy zwrócić uwagę na drugi aspekt związany z czasem. Z postanowienia odsyłającego wynika, że przepływ kapitału sporny w sprawie rozpoznawanej w postępowaniu krajowym, a mianowicie inwestycja w nieruchomość, miał miejsce przed wprowadzeniem swobody przepływu kapitału zarówno wewnątrz Unii Europejskiej, jak i w stosunkach między państwami członkowskimi a państwami EOG. Zważywszy zatem, iż Établissements Rimbaud zrealizowała inwestycję na długo przed odpowiednimi terminami, nie skorzystała w ścisłym tego słowa znaczeniu z podstawowej swobody w tym zakresie. Natomiast okoliczność ta nie ma moim zdaniem wpływu na odpowiedź, jakiej Trybunał udzieli sądowi odsyłającemu na temat zasad obowiązujących po terminie wejścia w życie porozumienia EOG w odniesieniu do Księstwa Liechtensteinu [15]. Z punktu widzenia podatkowego skutki swobody przepływu kapitału powinny być takie same w stosunku do inwestycji już zrealizowanych co wobec nowych inwestycji.

31. Do celów przeprowadzanej przeze mnie analizy najpierw przedstawię pokrótce orzecznictwo na gruncie ww. wyroków w sprawie ELISA, a także w sprawie Ospelt i Schlössle Weissenberg [16], dotyczące swobody przepływu kapitału w obszarze podatków bezpośrednich w stosunkach pomiędzy państwami członkowskimi oraz w stosunkach między tymi ostatnimi a państwami EOG, a następnie przeprowadzę porównanie obydwu reżimów prawnych. Na koniec przeanalizuję argumenty wysunięte w celu uzasadnienia odmiennego traktowania.

B — *Orzecznictwo dotyczące swobody przepływu kapitału w zakresie podatków bezpośrednich*

32. W odniesieniu do stosunków pomiędzy państwami członkowskimi Trybunał orzekł w ww. wyroku w sprawie ELISA, że art. 56 WE powinien być interpretowany w ten sposób, iż sprzeciwia się on obowiązywaniu przepisów krajowych, które zwalniają od podatku od

15 — Należy zaznaczyć, iż w załączniku XII do porozumienia EOG nie ma podziału ogólnego na inwestycje istniejące i inwestycje nowe. To rozróżnienie pojawia się w określonych przypadkach, zob. w szczególności pkt 1 lit. e) ww. załącznika oraz wyrok z dnia 15 maja 2003 r. w sprawie C-300/01 Salzmann, Rec. s. I-4899, pkt 4.

16 — Wyrok z dnia 23 września 2003 r. w sprawie C-452/01, Rec. s. I-9743.

wartości rynkowej nieruchomości posiadanych w państwie członkowskim przez spółki mające siedzibę w tym państwie, podczas gdy uzależniają owo zwolnienie w przypadku spółek mających siedzibę w innym państwie członkowskim od istnienia umowy o pomocy administracyjnej zawartej między danym państwem członkowskim oraz tym drugim państwem w celu zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania lub od okoliczności, że na podstawie traktatu zawierającego klauzulę o niedyskryminacji ze względu na przynależność państwową spółki te nie powinny podlegać wyższemu opodatkowaniu niż opodatkowanie, któremu podlegają spółki mające siedzibę w pierwszym państwie członkowskim, i nie zezwalają spółkom mającym siedzibę w innym państwie członkowskim na przedstawienie dowodów umożliwiających ustalenie tożsamości ich akcjonariuszy będących osobami fizycznymi [17].

33. W ww. wyroku w sprawie ELISA Trybunał stwierdził istnienie ograniczenia swobodnego przepływu kapitału. Następnie zbadał, czy to ograniczenie jest uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego. Po potwierdzeniu, że sporny podatek umożliwia zwalczanie praktyk, których jedynym celem jest uniknięcie zapłaty podatku majątkowego we Francji przez osoby fizyczne, Trybunał zajął się analizowaniem proporcjonalności środka. Stwierdził, iż sporny podatek wchodzi w zakres współpracy określonej w dyrektywie 77/799, a ponadto iż nie można z góry wykluczać, że podatnik sam dostarczy odpowiednie dowody. Trybunał wysnuł stąd wniosek, że Republika Francuska mogła w stosunkach pomiędzy państwami członkowskimi przyjąć środki mniej restrykcyjne, aby osiągnąć cel polegający na zwalczaniu oszustw podatkowych.

34. Jednakże Établissements Rimbaud nie ma siedziby w państwie członkowskim, lecz w Księstwie Liechtensteinu, które należy państw EOG od dnia 1 maja 1995 r.

35. W tym względzie należy przypomnieć, iż jednym z podstawowych celów porozumienia EOG jest realizacja w jak najpełniejszy sposób swobody przepływu towarów, osób, usług i kapitału na całym EOG, tak aby rynek wewnętrzny realizowany na terytorium Wspólnoty został rozciągnięty na państwa członkowskie EFTA. W związku z tym liczne postanowienia tego porozumienia zmierzają do zagwarantowania jego wykładni w sposób

17 — Zobacz ww. wyrok w sprawie ELISA, pkt 102. Zwracam uwagę, iż w następstwie ww. wyroku w sprawie ELISA art. 990 E CGI został zmieniony przez ustawę nr 2007-1824 z dnia 25 grudnia 2007 r. (JORF z dnia 28 grudnia 2007 r., s. 21482). W brzmieniu, które obowiązuje od tamtej pory, art. 990 E CGI przewiduje w szczególności, że podatek, o którym mowa w art. 990 D CGI, nie stosuje się do „3° Podmiotów prawnych: osób prawnych, trustów lub podobnych instytucji, które mają siedzibę we Francji, w jednym z państw członkowskich Unii Europejskiej lub w państwie lub terytorium, które zawarło z Francją umowę o wzajemnej pomocy administracyjnej w celu zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, lub w państwie, które zawarło z Francją umowę umożliwiającą korzystanie z traktowania na takich samych zasadach co podmioty mające siedzibę we Francji […]".

możliwie jednolity w całym EOG [18]. Do Trybunału należy w tym zakresie czuwanie nad tym, aby zasady porozumienia EOG, zasadniczo identyczne z zasadami traktatowymi, były interpretowane w sposób jednolity w państwach członkowskich [19].

36. Z powyższego wynika, że skoro ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału pomiędzy obywatelami państw będących stronami porozumienia EOG powinny być oceniane z punktu widzenia art. 40 i załącznika XII do tego porozumienia, to jego postanowienia mają to samo znaczenie prawne co zasadniczo identyczne przepisy art. 56 WE [20], bez względu na różnice, jakie mogą występować w brzmieniu tych postanowień.

37. Ponadto Trybunał uznał, że pojęcie ograniczenia przepływu kapitału musi być interpretowane w taki sam sposób w stosunkach między państwami członkowskimi a państwami trzecimi jak w stosunkach pomiędzy państwami członkowskimi [21].

38. Moim zdaniem jasne jest, iż w sprawie rozpoznawanej w postępowaniu krajowym występuje odmienne traktowanie w odniesieniu do swobody przepływu kapitału w zależności od tego, czy siedziba spółki znajduje się we Francji czy w Liechtensteinie.

39. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem dyskryminacja polega na stosowaniu różnych zasad w porównywalnych sytuacjach lub też na stosowaniu tej samej zasady w różnych sytuacjach [22].

40. Tymczasem w dziedzinie podatków bezpośrednich co do zasady sytuacja rezydentów i nierezydentów nie jest porównywalna [23]. Różnica w traktowaniu między podatnikami będącymi rezydentami a podatnikami niebędącymi rezydentami nie może zatem być sama w sobie zakwalifikowana jako dyskryminacja w rozumieniu traktatu [24].

41. Jak wskazał rzecznik generalny J. Mazák w związku z ww. sprawą ELISA [25], z orzecznictwa Trybunału wynika, że krajowe przepisy podatkowe takie jak będące przedmiotem ww. sprawy mogą zostać uznane za zgodne z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, jeżeli różnica w traktowaniu dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne. Jeżeli chodzi o sytuację, w której w ww. sprawie ELISA powstał obowiązek zapłacenia podatku, a mianowicie bezpośrednie lub pośrednie posiadanie nieruchomości lub praw rzeczowych na nieruchomości we Francji przez

18 — Zobacz opinię 1/92 z dnia 10 kwietnia 1992 r., Rec. s. I-2821.

19 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Ospelt i Schlössle Weissenberg, pkt 29.

20 — Zobacz wyroki: z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-521/07 Komisja przeciwko Niderlandom, Zb.Orz. s. I-4873, pkt 33; z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-540/07 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-10983, pkt 66.

21 — Zobacz ww. wyrok w sprawie A, pkt 31, a także opinię rzecznika generalnego Y. Bota, pkt 73 i nast.

22 — Zobacz wyroki: z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. s. I-225, pkt 30; z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-80/94 Wielockx, Rec. s. I-2493, pkt 17; z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11673, pkt 46; z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-282/07 Truck Center, Zb.Orz. s. I-10767, pkt 37.

23 — Zobacz ww. wyroki: w sprawie Schumacker, pkt 31; w sprawie Wielockx, pkt 18; w sprawie Truck Center, pkt 38.

24 — Zobacz ww. wyrok w sprawie Wielockx, pkt 19; wyrok z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-170/05 Denkavit Internationaal i Denkavit France, Zb.Orz. s. I-11949, pkt 24; a także wyrok w sprawie Truck Center, pkt 39.

25 — Punkty 86–92 opinii.

osoby prawne na dzień 1 stycznia danego roku, to osoby prawne mające swoje rzeczywiste centrum zarządzania we Francji oraz osoby prawne mające swoje rzeczywiste centrum zarządzania poza Francją znajdują się w takim samym położeniu, jeśli chodzi o kwestię opodatkowania nieruchomości. Przepisy te nie mogą odmiennie traktować tych osób w zakresie przyznania korzyści dotyczącej tego samego podatku, np. zwolnień, bez jednoczesnego wywołania dyskryminacji. Traktując te dwie kategorie osób prawnych w ten sam sposób pod względem opodatkowania ich nieruchomości, prawodawca francuski w rzeczywistości przyznał, iż nie występuje żadna obiektywna różnica w ich sytuacji w odniesieniu do szczególnych zasad i warunków związanych z tym podatkiem, która uzasadniałaby odmienne traktowanie. W konsekwencji w okolicznościach faktycznych takich, jakie występowały w omawianej sprawie, sporne przepisy krajowe skutkują odmiennym traktowaniem osób prawnych znajdujących się w obiektywnie porównywalnych sytuacjach.

42. Powyższe rozumowanie rzecznika generalnego J. Mazáka nadaje się, według mnie, do przeniesienia bezpośrednio do niniejszej sprawy.

43. Powstaje zatem pytanie, czy tego rodzaju odmienne traktowanie może być uzasadnione przy uwzględnieniu właściwych ram prawnych.

C — *Ograniczenia dopuszczalne w ramach art. 40 porozumienia EOG*

44. Uważam, iż wykładnia i stosowanie art. 40 porozumienia EOG w dziedzinie podatków bezpośrednich powinny koniecznie uwzględniać specyfikę ram prawnych, które mają zastosowanie w konkretnym przypadku, a mianowicie – po pierwsze – brak przepisów dotyczących współpracy administracyjnej w sprawach podatkowych w ramach porozumienia EOG, a po drugie brak zawartej umowy podatkowej między państwem członkowskim a danym państwem EOG.

45. Trybunał uznał bowiem, że ograniczenie swobodnego przepływu kapitału między danym państwem członkowskim a państwami EOG jest uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego dotyczącym walki z oszustwami podatkowymi [26].

46. Zatem orzecznictwo dotyczące ograniczeń w wykonywaniu swobód przepływu w obrębie Unii nie może zostać w całości zastosowane do przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi, ponieważ te dwa rodzaje przepływów wpisują się w różne konteksty prawne [27].

26 — Zobacz ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 68.

27 — Zobacz podobnie ww. wyrok w sprawie A, pkt 60.

47. W rozpoznawanej sprawie należy przede wszystkim zaznaczyć, iż nie ma ram organizacyjnych współpracy pomiędzy właściwymi organami państwa członkowskiego i państwa trzeciego, nawet będącego stroną porozumienia EOG, podobnych do tych, jakie zostały wprowadzone pomiędzy właściwymi organami państw członkowskich przez dyrektywę 77/799, jeżeli dane państwo EOG nie podjęło żadnych zobowiązań o pomocy wzajemnej.

48. Tymczasem jest pewne, iż w rozważanym okresie nie było żadnego dodatkowego mechanizmu wymiany informacji między Republiką Francuską a Księstwem Liechtensteinu.

49. Podczas rozprawy Urząd Nadzoru EFTA powołał się na różnicę, jaka według niego istnieje między opodatkowaniem dywidend, które stanowią niejako „mobilną" podstawę opodatkowania, a opodatkowaniem należącej do danej spółki nieruchomości, która jest położona we Francji i tam pozostanie.

50. Nawet jeśli niezaprzeczalne jest, iż nieruchomy charakter podstawy podatku od nieruchomości ma znaczenie w ramach polityki fiskalnej, należy stwierdzić, że podatek od nieruchomości stanowi jedną z form podatku, który jest pobierany od składników majątku [28]. Płacąc ten podatek, właściciel nieruchomości uczestniczy w szczególności w finansowaniu kosztów związanych z infrastrukturą fizyczną i socjalną, z której sam korzysta. Zatem nie należy moim zdaniem wykluczać możliwości transponowania wykładni przyjętej przez Trybunał w ww. wyroku w sprawie Komisja przeciwko Włochom z powodu różnic między opodatkowaniem dywidend a podatkiem od nieruchomości.

51. Podstawową kwestię w tej sprawie stanowi ustalenie, czy różnica istniejąca między państwami członkowskimi Unii a państwami EOG może uzasadniać różnicę w traktowaniu podatników z innych państw członkowskich Unii i podatników z państw EOG. Skoro wyrok w sprawie ELISA dotyczy jedynie stosunków pomiędzy państwami członkowskimi [29], powstaje pytanie, czy rozwiązanie wypracowane w tamtym wyroku jest odpowiednie również w przypadku stosunków między państwami członkowskimi a państwami EOG, czy też te ostatnie powinny być traktowane na równi z innymi państwami trzecimi.

52. Wyżej wymieniony wyrok w sprawie ELISA obejmuje według mnie dwa aspekty, które mogą mieć znaczenie dla niniejszej sprawy, na podstawie których strony wyciągnęły różne wnioski. Pierwszy aspekt dotyczy możliwości, by podatnik, opierając się na zasadzie proporcjonalności, sam mógł nadrobić brak formalnych ram współpracy pomiędzy organami podatkowymi – lub brak możliwości wykorzystania ich w indywidualnej sprawie – przez dostarczenie informacji bezpośrednio organom podatkowym. Drugi aspekt wiąże się ze znaczeniem, jakie należy przykładać do

28 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie ELISA, pkt 35–37.

29 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie ELISA, pkt 10.

istnienia tego rodzaju formalnych ram w prawie unijnym.

53. Odczuwam pewne opory przed rozszerzeniem zasięgu ww. wyroku w sprawie ELISA na niniejszą sprawę w zakresie, w jakim dopuszcza on możliwość zastąpienia mechanizmów przewidzianych dla współpracy pomiędzy organami podatkowymi poszczególnych państw przez dostarczenie dowodów przez podatnika [30].

54. Efektywny i sprawiedliwy system podatków bezpośrednich może funkcjonować wyłącznie na bazie zaufania do informacji podanych przez podatników. Można to jednak osiągnąć tylko pod warunkiem, że władze dysponują odpowiednimi środkami, aby sprawdzać prawdziwość informacji podanych przez podatników dzięki wykorzystaniu innych źródeł informacji, takich jak publiczne rejestry, kontrole podatkowe obejmujące rachunkowość podatnika lub też w niektórych przypadkach informacje przekazywane przez zagraniczne organy podatkowe. Aby informacje podane przez podatników były wiarygodne, powinny być także możliwe do zweryfikowania przez władze [31]. Wymóg weryfikowalności informacji udzielonych przez podatnika nie jest moim zdaniem sprzeczny, ogólnie rzecz biorąc, z zasadą proporcjonalności.

55. Ponadto w systemie podatkowym opartym na zasadzie legalności organy podatkowe nie mogą odmówić uwzględnienia informacji udzielonych przez podatnika bez uzasadnienia odmowy. Ponieważ jest wykluczone, by Trybunał chciał uznać tego rodzaju uprawnienie dyskrecjonalne organów podatkowych, można by się zastanawiać, według jakich kryteriów organy mogłyby stwierdzić niedostateczny charakter informacji, a zatem konieczność przedstawienia dodatkowych dowodów w postaci dokumentów, o której to konieczności jest mowa w pkt 99 ww. wyroku w sprawie ELISA, jeżeli – załóżmy – nie są one w stanie zweryfikować ścisłości przedmiotowych informacji z powodu braku jakiegokolwiek mechanizmu współpracy w dziedzinie podatków z władzami danego państwa.

56. Kwestia rozkładu ciężaru dowodu w prawie podatkowym jest złożona. Jeśli chodzi o prawo unijne, orzecznictwo można podsumować w następujący sposób: ciężar udowodnienia braku słusznego celu uzasadniającego określoną konstrukcję podatkową spoczywa na organach podatkowych, ale jest dopuszczalne, by te ostatnie posługiwały się niektórymi domniemaniami, jeśli chodzi o istnienie sztucznej konstrukcji [32]. Podatnicy zawsze muszą mieć możliwość obalenia takiego domniemania poprzez wykazanie, że dana konstrukcja prawna rzeczywiście służyła realizacji celów gospodarczych. Natomiast

30 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie ELISA, pkt 93–96.

31 — Zobacz ww. wyrok w sprawie A, pkt 61, 62, w którym Trybunał podkreśla znaczenie wiarygodności i możliwości zweryfikowania informacji.

32 — Zobacz na temat orzecznictwa D. Weber, Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms, w: *Kluwer Law International*, 2005, s. 161 i nast.; a także komunikat Komisji zatytułowany „Stosowanie w UE i wobec krajów trzecich środków zwalczania nadużyć w obszarze podatków bezpośrednich" [COM(2007) 785 wersja ostateczna, s. 3].

władze nie są związane dowodami, które nie są możliwe do zweryfikowania.

57. Ponadto jeśli chodzi o zwolnienia i inne korzyści podatkowe, normalne jest, iż podatnik musi wykazać w sposób zgodny z wymogami prawa, że spełnia warunki konieczne do korzystania z nich. Artykuł 990 E CGI jest moim zdaniem zgodny z tym podejściem. Zwolnienie jest przyznawane każdej osobie prawnej, która udzieli określonych informacji, o ile informacje te są możliwe do zweryfikowania przez organy podatkowe albo bezpośrednio przez te organy, albo przy współpracy władz innych państw, które mają z tym związek.

58. Nie leży w moich intencjach podważanie ww. wyroku w sprawie ELISA, jeśli chodzi o stosunki pomiędzy państwami członkowskimi. Jednak nie mogę proponować rozszerzenia zakresu wykładni przyjętej przez Trybunał w tamtym wyroku na stosunki z państwami EOG lub z innymi państwami trzecimi, ponieważ według mnie z punktu widzenia zasady proporcjonalności nie ma żadnej istotnej różnicy w sytuacji podatników będących rezydentami w tych dwóch kategoriach państw. Komisja wydaje się bowiem sugerować, iż kryterium proporcjonalności nie ma zastosowania do państw EOG, jeśli nie ma odpowiedniej umowy o wymianie informacji z danym państwem [33].

59. Ponadto należy wyjaśnić stanowisko przyjęte przez Trybunał w ww. wyroku w sprawie A w odniesieniu do wpływu wspólnotowych przepisów harmonizujących w dziedzinie rachunkowości spółek. Analizę Trybunału powinno się według mnie ponownie umieścić w odpowiednim kontekście [34]. Uważam, iż wypowiedzi Trybunału w tej kwestii dotyczą sytuacji, gdy podatnik przekazuje dowody organom podatkowym, które nie mają możliwości zweryfikowania ich przy pomocy zagranicznych organów podatkowych. Trybunał wcale nie określił tej sytuacji jako „normalna" lub „pożądana"; podkreślił

33 — Zobacz ww. w przypisie 32 komunikat Komisji, s. 6: „Środki zwalczania nadużyć muszą być zatem ukierunkowane na czysto sztuczne struktury służące obejściu przepisów krajowych (lub przepisów wspólnotowych przeniesionych do prawodawstwa krajowego). Dotyczy to również stosowania przepisów w zakresie zwalczania nadużyć w stosunku do państw EOG (z wyjątkiem sytuacji, kiedy z danym państwem EOG nie istnieje odpowiednia wymiana informacji). Aby zapewnić proporcjonalność takich przepisów w stosunku do celu, jakim jest ograniczenie nadużyć, i aby zagwarantować pewność prawną, należy przewidzieć odpowiednie zabezpieczenia, tak aby podatnicy mieli możliwość przedstawienia dowodów dotyczących ewentualnych względów handlowych uzasadniających ich transakcje".

34 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie A, pkt 62: „Po drugie, zgodnie z tym, co podnosi rzecznik generalny w pkt 141–143 opinii, odnosząc się do dowodów, które podatnik może przedstawić w celu umożliwienia organom podatkowym weryfikacji, czy zostały spełnione przewidziane przez prawo krajowe przesłanki, wspólnotowe przepisy harmonizujące mające zastosowanie w państwach członkowskich w dziedzinie rachunkowości spółek oferują podatnikom możliwość przestawienia wiarygodnych i możliwych do skontrolowania danych dotyczących struktury lub działalności danej spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, podczas gdy taka możliwość nie jest zagwarantowana podatnikowi w odniesieniu do spółki mającej siedzibę w państwie trzecim, które nie ma obowiązku stosowania przepisów wspólnotowych".

po prostu, iż w takiej sytuacji dowody księgowe przekazane przez spółkę mającą siedzibę w państwie EOG są bardziej wiarygodne niż dokumenty dostarczone przez spółkę mającą siedzibę w państwie trzecim, które nie stosuje tych samych reguł. Zatem Trybunał przeprowadził ocenę porównawczą. Należy podkreślić, iż podatnicy z państw członkowskich nie mogą wymagać, by opodatkowanie przedsiębiorstwa odbywało się na podstawie jedynie jego własnej księgowości, nawet jeżeli stanowi ona główny punkt wyjściowy, z zastrzeżeniem przepisów o rachunkowości.

60. W odniesieniu do identyfikacji akcjonariuszy należy zaznaczyć, iż dyrektywy wydane w dziedzinie rachunkowości nie dotyczą tożsamości akcjonariuszy. Kwestię tę porusza dyrektywa 2004/109/WE, lecz jedynie w zakresie dotyczącym zawiadamiania o nabyciu lub zbyciu znaczących pakietów akcji na rynku regulowanym [35]. W każdym razie identyfikacja akcjonariuszy stanowi złożone zagadnienie, a rozwiązania przyjęte w poszczególnych państwach członkowskich znacznie się od siebie różnią, poczynając od obowiązkowego rejestrowania akcji, a kończąc na możliwości emitowania akcji na okaziciela.

35 — Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 15 grudnia 2004 r. w sprawie harmonizacji wymogów dotyczących przejrzystości informacji o emitentach, których papiery wartościowe dopuszczane są do obrotu na rynku regulowanym, oraz zmieniająca dyrektywę 2001/34/WE (Dz.U. L 390, s. 38, art. 9–16).

61. Ponadto należy zwrócić uwagę na skutki dwóch zasad, które leżą u podstaw porozumienia EOG, a mianowicie zasady niedyskryminacji oraz zasady jednolitej wykładni.

62. Swobodny przepływ kapitału jest oczywiście objęty traktatem oraz porozumieniem EOG [36]. W sprawach podatkowych obydwa systemy są różne. Jeśli chodzi o prawo unijne, państwa członkowskie posiadają kompetencje w dziedzinie podatków bezpośrednich, muszą jednak je wykonywać z poszanowaniem prawa unijnego [37]. Unia natomiast od zawsze dysponuje pewnymi kompetencjami do podejmowania środków służących zbliżeniu przepisów podatkowych państw członkowskich, włącznie z przepisami dotyczącymi podatków bezpośrednich. Kompetencje te były wykonywane od długiego czasu [38]. Co się zaś tyczy porozumienia EOG, które nie

36 — Zobacz w szczególności ww. wyrok w sprawie Ospelt i Schlössle Weissenberg, pkt 31.

37 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-10837, pkt 29; ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 28.

38 — Zobacz w szczególności dyrektywę Rady 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych państw członkowskich (Dz.U. L 225, s. 1), uchyloną dyrektywą Rady nr 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. (Dz.U. L 310, s. 34); dyrektywę Rady nr 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. L 225, s. 6); konwencję w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych (90/436/EWG) (Dz.U. 1990, L 225, s. 10); dyrektywę Rady 2003/48/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek (Dz.U. L 157, s. 38); dyrektywę Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązanymi spółkami różnych państw członkowskich (Dz.U. L 157, s. 49).

obejmuje wszystkich elementów i dziedzin porządku prawnego Unii, regulacja w dziedzinie podatków bezpośrednich jest a fortiori słabsza [39].

63. Okoliczność, iż porozumienie EOG nie dotyczy podatków bezpośrednich oraz że nie określa ram współpracy administracyjnej w sprawach podatkowych oznacza moim zdaniem, że istnieje różnica w kontekście prawnym.

64. Ponadto ramy organizacyjne współpracy administracyjnej w sprawach podatkowych stworzone wraz z wydaniem dyrektywy 77/977, a następnie wzmacniane w miarę wprowadzania kolejnych zmian tej dyrektywy są obecnie przebudowywane przez prawodawcę w oparciu o projekty Komisji [40]. Nawet przed przyjęciem projektu ramy stworzone w tej dziedzinie przez Unię są bez wątpienia już teraz na zupełnie innym poziomie niż w przypadku stosunków z państwami trzecimi, włącznie z państwami EOG. Pomiędzy państwami członkowskimi Unii nie wydaje mi się przesadą mówienie o powstawaniu współpracy zbliżonej do solidarności w sprawach podatkowych, która oczywiście nie jest wcale pełna, niemniej jednak stanowi ramy, które są jedyne w swoim rodzaju i mają charakter rozwojowy [41].

65. Uważam więc, że różnica ukazana na poziomie ram prawnych współpracy podatkowej uzasadnia w pełni różnicę w traktowaniu stosunków pomiędzy państwami członkowskimi Unii oraz stosunków między tymi państwami a państwami EOG.

66. W tych okolicznościach proponuję, by Trybunał odpowiedział Cour de cassation w ten sposób, że art. 40 porozumienia EOG nie sprzeciwia się przepisom prawa krajowego takim jak sporne przepisy w sprawie rozpoznawanej w postępowaniu krajowym.

67. Jeśli chodzi o spór rozpoznawany w postępowaniu krajowym, chciałbym na koniec dodać, iż na rozprawie okazało się, iż Établissements Rimbaud jest spółką, której jedynym akcjonariuszem jest obywatel szwajcarski, wykorzystujący przedmiotową

39 — Zobacz na temat rozszerzonej wykładni wyrok Trybunału EFTA z dnia 23 listopada 2004 r. w sprawie E-1/04 Fokus Bank ASA, Report of EFTA Court s. 15, pkt 20 i nast.

40 — Zobacz projekt dyrektywy w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania [COM(2009) 29 wersja ostateczna].

41 — Jak stwierdził Trybunał w ww. wyroku w sprawie A, pkt 61, stosunki pomiędzy państwami członkowskimi przebiegają we wspólnych ramach prawnych, charakteryzujących się istnieniem uregulowania wspólnotowego takiego jak dyrektywa 77/799, która ustanawia obopólne obowiązki wzajemnej współpracy. Nawet jeżeli objęty tą dyrektywą obowiązek współpracy nie jest nieograniczony, oznacza to tylko, że dyrektywa ustanawia ramy prawne współpracy pomiędzy właściwymi organami państw członkowskich, których brak jest pomiędzy państwami członkowskimi a państwem trzecim, gdy nie przyjęło ono żadnego zobowiązania wzajemnej pomocy.

nieruchomość jako tzw. „drugi dom". Informacje te są najprawdopodobniej znane francuskim organom podatkowym. Można by się zastanawiać, nie bez racji, czy w tych okolicznościach nie wydaje się niesprawiedliwe i nieproporcjonalne przyznanie władzom francuskim możliwości odmówienia rzeczonej spółce wykazania prawdziwości powyższych okoliczności faktycznych.

68. Powstrzymam się jednak przed sformułowaniem takiego wniosku. W niektórych przypadkach stosowanie przepisów podatkowych nakładających wymogi formalne może wydać się niesprawiedliwe. Jednakże nie jest moim zdaniem wykluczone, iż w sytuacji, w której obywatel państwa trzeciego inwestuje w nieruchomość położoną w jednym z państw członkowskich i którą wykorzystuje w celach prywatnych, inwestycja zaś odbywa się za pośrednictwem spółki z siedzibą w Liechtensteinie, której jest jedynym akcjonariuszem, może chodzić o całkowicie sztuczną konstrukcję [42].

69. W każdym razie nie do Trybunału należy orzekanie o opodatkowaniu strony skarżącej w postępowaniu krajowym. Ponadto Trybunał nie ma dostępu do wszystkich informacji o okolicznościach faktycznych, które są istotne w tym względzie. Do Trybunału należy dokonanie wykładni art. 40 porozumienia EOG, który ma zastosowanie również w przypadkach, gdzie występuje identyczny lub podobny stan faktyczny. Wykładnia porozumienia EOG, jaką proponuję Trybunałowi, nie sprzeciwia się oczywiście stosowaniu przepisów krajowych, które służą usunięciu niesprawiedliwości w indywidualnych sytuacjach podatkowych, o ile takie przepisy istnieją w krajowym porządku prawnym.

42 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. s. I-7995, pkt 55, 68; z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 72, 74.