SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA NIILA JÄÄSKINENA,
predstavljeni 29. aprila 2010[1]

I – Uvod

1. Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki je predmet te zadeve, je vložil Chambre commerciale, financière et économique de la Cour de cassation française (senat za trgovinske, finančne in gospodarske zadeve pri Cour de cassation – Francija). V bistvu se nanaša na razlago člena 40 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 (v nadaljevanju: Sporazum EGP)[2] v okviru uporabe davčne zakonodaje države članice za družbo s sedežem v Kneževini Lihtenštajn, ki je država podpisnica Sporazuma EGP, vendar ni članica Evropske unije (v nadaljevanju: država EGP). Vprašanje je vzbudilo precej zanimanja med državami članicami, od katerih jih je devet predložilo pisna stališča.

2. Ta zadeva bo Sodišču omogočila, da dopolni sodno prakso, ki izhaja iz sodb Elisa[3] in A[4], glede utemeljitev omejitev prostega pretoka kapitala v okviru neposredne obdavčitve in natančneje pojasni ureditev, ki se uporablja za primere v zvezi z državami EGP.

II – Pravni okvir

A – *Pravo Unije*

3. V členu 56 (1) ES so v okviru določb poglavja 4 prepovedane vse omejitve pretoka kapitala in plačil med državami članicami ter med državami članicami in tretjimi državami.[5]

4. Člen 57(1) ES določa:

„1. Določbe člena 56 ne posegajo v uporabo tistih omejitev za tretje države, ki veljajo po

1 – Jezik izvirnika: francoščina.

2 – UL 1994, L 1, str. 3.

3 – Sodba z dne 11. oktobra 2007 v zadevi Elisa (C-451/05, ZOdl., str. I-8251).

4 – Sodba z dne 18. decembra 2007 v zadevi A (C-101/05, ZOdl., str. I-11531).

5 – Ker je predlog za sprejetje predhodne odločbe z 10. februarja 2009, bo sklicevanje na določbe Pogodbe ES po številčenju, ki se je uporabljalo pred začetkom veljavnosti Pogodbe o delovanju Evropske unije.

notranjem pravu ali pravu Skupnosti na dan 31. decembra 1993 in so bile sprejete glede pretoka kapitala v tretje države ali iz njih, nanašajo pa se na neposredne naložbe, tudi naložbe v nepremičnine, ustanavljanje, opravljanje finančnih storitev ali na sprejem vrednostnih papirjev na trge kapitala."

5. Člen 58 ES določa:

„1. Določbe člena 56 ne posegajo v pravice držav članic, da:

a) uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, v katerih so različno obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital;

b) sprejmejo vse potrebne ukrepe za preprečevanje kršitev nacionalnih zakonov in drugih predpisov, zlasti na področju obdavčitve in bonitetnega nadzora finančnih institucij, ali določijo postopke za prijavo pretoka kapitala za namene upravnih ali statističnih informacij, ali sprejmejo ukrepe, ki so upravičeni zaradi javnega reda ali javne varnosti.

2. […]

3. Ukrepi in postopki iz odstavkov 1 in 2 ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil iz člena 56."

6. Člen 4 Sporazuma EGP se glasi:

„Kjer se uporablja ta pogodba in ne da bi to vplivalo na njene posebne določbe, je prepovedana vsakršna diskriminacija glede na državljanstvo."

7. V besedilu poglavja 4 Sporazuma EGP o prostem pretoku kapitala so izražene določbe Pogodbe EGS in Direktive Sveta 88/361/EGS z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe[6], kot so veljale pred

6 – UL L 178, str. 5.

spremembami, uvedenimi s Pogodbo o Evropski uniji. Člen 40 Sporazuma EGP določa:

„V okviru tega sporazuma med pogodbenicami ni omejitev pretoka kapitala, ki pripada osebam s stalnim prebivališčem v državah članicah Skupnosti ali državah EFTE, in nikakršne diskriminacije na podlagi državljanstva ali kraja stalnega prebivališča teh strank ali kraja naložbe tega kapitala. Priloga XII vsebuje potrebne določbe za izvajanje tega člena."

8. V zadevni prilogi XII k Sporazumu EGP je navedeno, da se za Evropski gospodarski prostor uporablja Direktiva 88/361. V Prilogi I k tej direktivi, v kateri je določena nomenklatura pretoka kapitala, ki je ohranila svojo okvirno vrednost, za opredelitev pojma pretok kapitala,[7] je natančno pojasnjeno, da ta pojem zajema transakcije, s katerimi nerezidenti vlagajo v nepremičnine na ozemlju države članice.

9. Država članica se lahko sklicuje na Direktivo Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve[8], da od pristojnih organov druge države članice pridobi vse potrebne informacije, ki bi ji lahko omogočile pravilno odmero zneska davkov, ki jih zajema navedena direktiva.

B – *Nacionalno pravo*

10. Člen 990D in naslednji code général des impôts français (francoski splošni davčni zakonik, v nadaljevanju: CGI) so sestavni del ukrepov, ki jih je francoski zakonodajalec sprejel za boj proti nekaterim oblikam davčne utaje.

11. Člen 990D CGI se glasi[9]:

„Pravne osebe, ki imajo neposredno ali po posredniku v lasti eno ali več nepremičnin, ki so v Franciji, ali imajo stvarne pravice na njih, so zavezane k plačilu letnega davka v višini 3 % tržne vrednosti teh nepremičnin ali pravic.

7 – Glej sodbo z dne 16. marca 1999 v zadevi Trummer in Mayer (C-222/97, Recueil, str. I-1661, točka 21).

8 – UL L 336, str. 15, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 (UL L 76, str. 1).

9 – V različici zakona št. 92-1376 z dne 30. decembra 1992 o zakonu o financah za leto 1993 (JORF št. 304 z dne 31. decembra 1992).

Pravna oseba ima v lasti nepremičnine ali pravice v Franciji po posredniku, kadar ima delež v kakršni koli obliki ali količini v pravni osebi, ki ima v lasti te nepremičnine oziroma pravice ali ki ima delež v tretji pravni osebi, ki ima sama v lasti nepremičnine oziroma pravice ali je posrednik v verigi deležev. Ta določba se uporablja ne glede na število pravnih oseb posrednikov."

12. V skladu s členom 990E CGI[10] se davek, določen v členu 990D, ne uporablja:

„1. [...];

2. [z]a pravne osebe s sedežem v državi ali na ozemlju, ki je s Francijo sklenila konvencijo o upravni pomoči za boj proti davčnim utajam in izogibanju plačevanja davkov, ki vsako leto najkasneje do 15. maja na kraju, določenem z odredbo iz člena 990F, sporočijo položaj, opis in vrednost nepremičnin v lasti 1. januarja, identiteto in naslov njihovih družbenikov na ta dan ter število delnic ali deležev, ki jih ima vsak od njih;

3. [z]a pravne osebe, ki imajo sedež dejanske uprave v Franciji, in druge pravne osebe, ki v skladu s pogodbo ne smejo biti višje obdavčene, če vsako leto davčni upravi na njeno zahtevo sporočijo položaj in opis nepremičnin v lasti 1. januarja, identiteto in naslov njenih delničarjev, družbenikov ali drugih udeležencev, število delnic, deležev ali drugih pravic, ki jih ima vsak od njih, in dokaz o njihovem davčnem rezidentstvu oziroma tako obveznost sporočanja sprejmejo in jo tudi izpolnijo. Obveznost se sprejme na dan, na kateri pravna oseba pridobi nepremičnino, pravice ali deleže iz člena 990D, za nepremičnine, pravice ali deleže, ki so že bili v lasti 1. januarja 1993, najpozneje pa do 15. maja 1993;

4. [z]a družbe, katerih delnice so uvrščene v uradno kotacijo ali kotacijo na sekundarnem trgu francoske ali kakšne tuje borze, ki jo urejajo podobna pravila;

5. [...]"

10 – V različici zakona št. 92-1376 z dne 30. decembra 1992 o zakonu o financah za leto 1993 (JORF št. 304 z dne 31. decembra 1992).

13. Ob nastanku dejanskega stanja v postopku v glavni stvari[11] ni bila med Francijo in Lihtenštajnom sklenjena nobena konvencija, kot je ta, določena v členu 990E, točka 2, CGI.

III – Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

14. Družba Établissements Rimbaud (v nadaljevanju: Etablissements Rimbaud), s sedežem v Kneževini Lihtenštajn, ima nepremičnino v Franciji. Zato je načelno zavezana plačilu 3-odstotnega davka, ki ga določa člen 990D CGI.

15. Francoska davčna uprava je od družbe Établissements Rimbaud začela terjati davek, najprej za obdobje 1988–1997, nato pa še za obdobje 1998–2000.

16. Družba Établissements Rimbaud je vložila pritožbe zoper odločbe o zavrnitvi njenih zahtev za oprostitev spornih davkov. Potem ko sta Tribunal de grande instance d'Aix-en-Provence in nato še Cour d'appel d'Aix-en-Provence družbi Établissements Rimbaud zavrnila njene zahteve, je ta vložila pritožbo pri Cour de cassation.

17. Cour de cassation je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali člen 40 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru nasprotuje zakonodaji, kot izhaja iz členov 990D in naslednjih CGI, v takrat veljavni različici, po kateri so davka v višini 3 % na tržno vrednost nepremičnin, ki so v Franciji, oproščene družbe s sedežem v Franciji in ki to oprostitev za družbo s sedežem v državi Evropskega gospodarskega prostora, ki ni članica Evropske unije, pogojuje z obstojem konvencije o upravni pomoči, sklenjene med Francijo in to državo z namenom boja proti davčnim utajam in izogibanju plačevanja davkov, ali z okoliščino, da na podlagi pogodbe, ki vsebuje klavzulo o nediskriminaciji glede na državljanstvo, te osebe ne morejo biti obdavčene bolj od tistih družb, ki imajo sedež v Franciji?“

IV – Postopek pred Sodiščem

18. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je bil v sodnem tajništvu Sodišča vpisan 18. februarja 2009.

11 – Sporazum med vlado Francoske republike in vlado Lihtenštajna o izmenjavi podatkov na davčnem področju, podpisan 22. septembra 2009, ni vplival na postopek v glavni stvari, ker je bil sklenjen pozneje.

19. Pisna stališča so predložili družba Établissements Rimbaud, nemška, estonska, španska, francoska, grška, italijanska, nizozemska, švedska vlada, vlada Združenega kraljestva, Komisija, vlada Lihtenštajna in nadzorni organ EFTE.

20. Na obravnavi 3. februarja 2010 so ustna stališča podali zastopnik družbe Établissements Rimbaud, zastopniki estonske, španske, francoske, grške, švedske vlade in vlade Združenega kraljestva ter zastopniki Komisije in nadzornega organa EFTE.[12]

V – Stališča strank

21. Družba Établissements Rimbaud meni, da člen 40 Sporazuma EGP nasprotuje zakonodaji, po kateri so, kot v členu 990D in naslednjih CGI, davka v višini 3 % na tržno vrednost nepremičnin, ki so v Franciji, oproščene družbe s sedežem v Franciji in ki to oprostitev za družbo s sedežem v državi EGP pogojuje z diskriminacijskimi pogoji.

22. Prav tako nadzorni organ EFTE, Komisija in vlada Lihtenštajna menijo, da člen 40 Sporazuma EGP nasprotuje nacionalni zakonodaji, kot je ta, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, ker družbi s sedežem v državi EGP ne dovoljuje predložitve dokazov, ki bi omogočali ugotavljanje istovetnosti njenih delničarjev, ki so fizične osebe.

23. Nasprotno pa vse države članice, ki so predložile pisna stališča, menijo, da člen 40 Sporazuma EGP taki zakonodaji ne nasprotuje.

VI – Analiza

A – *Uvodne opombe*

24. Najprej je treba spomniti, da je Sodišče že imelo priložnost analizirati določbe CGI, ki se obravnavajo v tej zadevi. Sodišče, ki mu je Cour de cassation française predložilo

12 – Zastopnik vlade Lihtenštajna, ki je napovedal udeležbo na obravnavi, se te nazadnje zaradi slabih vremenskih razmer ni mogel udeležiti.

vprašanje za predhodno določanje, je namreč v zgoraj navedeni sodbi Elisa razglasilo, da pravo Unije v odnosih med državami članicami nasprotuje zakonodaji, kot je zadevna francoska zakonodaja. Zato mora Sodišče v tej zadevi, ki jo je tudi predložilo Cour de cassation française, le odločiti, ali je mogoče omejitev, ki bi lahko izhajala iz zadevnih nacionalnih določb, utemeljiti v okviru Sporazuma EGP, to je v vmesnem primeru glede na odnose med državami članicami ter odnose med državami članicami in drugimi tretjimi državami.

25. Kar zadeva časovni vidik te zadeve, je treba poudariti, da je predložitveno sodišče zaprosilo za razlago člena 40 Sporazuma EGP. Ker je Kneževina Lihtenštajn od 1. maja 1995 podpisnica Sporazuma EGP, mora torej Sodišče podati razlago pravnega sistema, ki velja od tega datuma[13].

26. Kot je generalni pravobranilec Y. Bot predstavil v sklepnih predlogih v zgoraj navedeni sodbi A[14], je bil pretok kapitala med državami članicami, po eni strani, ter med temi državami in tretjimi državami, po drugi strani, predmet postopne liberalizacije. V Pogodbi o ustanovitvi Evropske gospodarske skupnosti (1957) je bil pretok kapitala zunaj Skupnosti in v njej predmet različnih in manj zavezujočih določb za države članice. Velik korak naprej je bila Direktiva 88/361, ki je določila popolno in brezpogojno liberalizacijo prostega pretoka kapitala med državami članicami. Določbe Direktive 88/361 so bile na zunanji ravni manj zavezujoče, saj so si morale države članice v zvezi s pretokom kapitala v tretje države le prizadevati za enako stopnjo liberalizacije, kot se uporablja znotraj Skupnosti.

27. S Pogodbo o Evropski uniji, podpisano v Maastrichtu 7. februarja 1992, je prosti pretok kapitala postal temeljna svoboščina, ki jo zagotavlja Pogodba ES, in sicer ne le v zvezi s pretokom med državami članicami, ampak tudi v zvezi s pretokom med temi državami in tretjimi državami. V skladu s členom 73B(1) Pogodbe ES (postal člen 56(1) ES) so „v okviru določb tega poglavja prepovedane vse omejitve pretoka kapitala med državami članicami ter med državami članicami in tretjimi državami“. Ta novi člen se je uporabljal od 1. januarja 1994.

28. Vendar pa Sporazum EGP ne vsebuje podobnih določb, kot so določbe v členih 57 ES

13 – Pred tem datumom je bil Lihtenštajn tretja država, za katero ni bilo mogoče uporabljati nobenega posebnega okvira. Po tem datumu se uporabljajo nekatere prehodne določbe za izvajanje direktiv (rok za prenos nekaterih direktiv Skupnosti).

14 – Sklepni predlogi, predstavljeni 11. septembra 2007 (točke od 38 do 45).

in 58 ES. Vseeno se mi zdi, da ni nobenega dvoma, da obveznosti držav članic do držav EGP v skladu s členom 40 Sporazuma EGP ne smejo biti bolj zavezujoče kot obveznosti, ki izhajajo iz člena 58 ES. Poleg tega se zdi, da je z načeloma *lex posterior derogat legi priori* in *lex specialis* izključena vsaka uporaba člena 57(1) ES za odnose med državami članicami in Lihtenštajnom.

29. Zato se zdi, da se člen 57(1) ES od začetka veljavnosti Sporazuma EGP ne uporablja v zvezi z zadevnimi tretjimi državami.

30. Poudariti je treba še drug časovni vidik. Iz predložitvene odločbe izhaja, da je do pretoka kapitala, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, to je nepremičninska naložba, prišlo pred uvedbo prostega pretoka kapitala tako znotraj Evropske unije kot v odnosih med državami članicami in državami EGP. Ker je torej družba Établissements Rimbaud naložbo izvedla precej pred predmetnimi datumi, v ožjem pomenu ni uveljavljala zadevne temeljne svoboščine. Vendar pa se mi zdi, da to dejstvo ne bo vplivalo na odgovor Sodišča predložitvenemu sodišču o sistemu, ki naj se za Lihtenštajn uporablja po datumu začetka veljavnosti Sporazuma EGP.[15] S stališča davčnega obravnavanja bi morali biti učinki svobodnega pretoka kapitala na obstoječe naložbe in nove naložbe enaki.

31. Za namene analize bom najprej na kratko predstavil sodno prakso, ki izhaja iz sodb Elisa ter Ospelt in Schlössle Weissenberg[16], o prostem pretoku kapitala na področju neposredne obdavčitve v odnosih med državami članicami, po eni strani, ter v odnosih med državami članicami in državami EGP, po drugi strani, nato pa bom ta sistema primerjal. Nazadnje bom analiziral utemeljitve, navedene v podporo različnemu obravnavanju.

B – *Sodna praksa v zvezi s prostim pretokom kapitala na področju neposredne obdavčitve*

32. Kar zadeva odnose med državami članicami, je Sodišče v zgoraj navedeni sodbi Elisa že razsodilo, da je treba člen 73B Pogodbe (postal člen 56 ES) razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji, po kateri so davka na tržno vrednost nepremičnin, katerih lastnice so pravne osebe v tej državi članici, oproščene

15 – Treba je opozoriti, da Priloga XII k Sporazumu EGP na splošno ne razlikuje med obstoječimi in novimi naložbami. To razlikovanje najdemo v natančno določenih primerih, glej zlasti točko 1(e) navedene priloge in sodbo z dne 15. maja 2003 v zadevi Salzmann (C-300/01, Recueil, str. I-4899, točka 4).

16 – Sodba z dne 23. septembra 2003 v zadevi Ospelt in Schlössle Weissenberg (C-452/01, Recueil, str. I-9743).

družbe s sedežem v tej državi, medtem ko je ta oprostitev za družbe s sedežem v drugi državi članici pogojena z obstojem konvencije o upravni pomoči, sklenjene med državo članico in zadevno državo zaradi boja proti davčnim utajam in izogibanja plačevanja davkov, ali z okoliščino, da na podlagi uporabe pogodbe, ki vsebuje klavzulo o nediskriminaciji glede na državljanstvo, te družbe ne smejo biti obdavčene bolj od tistih pravnih oseb, ki imajo sedež v prvi državi članici, družbi s sedežem v drugi državi članici pa ne dovoljuje predložitve dokazov, potrebnih za ugotovitev istovetnosti fizičnih oseb, ki so delničarji te družbe.[17]

33. Sodišče je v sodbi Elisa ugotovilo obstoj omejitve načela prostega pretoka kapitala. Nato je preučilo, ali je ta omejitev utemeljena z nujnimi razlogi splošnega interesa. Ko je Sodišče potrdilo, da je sporni davek omogočil boj proti praksam, katerih edini namen je, da se fizične osebe izogibajo plačilu davka na premoženje v Franciji, je analiziralo sorazmernost ukrepa. Ugotovilo je, da sporni davek spada na področje sodelovanja, ki je določeno v Direktivi 77/799, in da poleg tega ni mogoče takoj izključiti, da davčni zavezanec sam predloži ustrezne dokaze. Sodišče je iz tega sklepalo, da bi lahko Francija v odnosih z državami članicami sprejela manj omejevalne ukrepe za doseganje cilja boja proti davčnim goljufijam.

34. Vendar pa družba Établissements Rimbaud nima sedeža v državi članici, ampak ga ima v Kneževini Lihtenštajn, ki je od 1. maja 1995 država EGP.

35. V tej zvezi je treba spomniti, da je eden od glavnih ciljev Sporazuma EGP kar najbolj uresničevati prosti pretok blaga, oseb, storitev in kapitala v celotnem EGP, tako da se notranji trg z ozemlja Skupnosti razširi na države EFTE. V tem smislu ima več določb navedenega sporazuma namen zagotoviti kar se da enotno razlago tega sporazuma za ves

17 – Glej zgoraj navedeno sodbo Elisa, točka 102. Ugotavljam, da je bil na podlagi zgoraj navedene sodbe Elisa člen 990E CGI spremenjen z zakonom št. 2007-1824 z dne 25. decembra 2007. V različici, ki se odtlej uporablja, člen 990E CGI določa zlasti, da se davek iz člena 990D ne uporablja „[…] 3. za pravne subjekte: pravne osebe, organe, sklade ali primerljive institucije s sedežem v Franciji, državi članici Evropske unije ali državi oziroma na ozemlju, ki je s Francijo sklenila konvencijo o upravni pomoči v boju proti davčnim utajam in izogibanju plačevanja davkov, ali v državi, ki je s Francijo sklenila pogodbo, ki ji omogoča, da se družbe obravnavajo enako kot družbe s sedežem v Franciji. […]“

EGP.[18] Pri tem je Sodišče tisto, ki mora v tem okviru znotraj držav članic skrbeti za enotno razlago določb Sporazuma EGP, ki so po vsebini enake določbam Pogodbe.[19]

36. Iz tega je razvidno, da če je treba omejitve prostega pretoka kapitala med državljani držav članic Sporazuma EGP presojati glede na člen 40 in Prilogo XII k navedenemu sporazumu, imajo te določbe enak pravni pomen kot vsebinsko enake določbe člena 56 ES[20] kljub morebitnim razlikam v besedilu teh določb.

37. Poleg tega je Sodišče menilo, da je treba pojem omejitev pretoka kapitala enako razlagati v odnosih med državami članicami in tretjimi državami ter v odnosih med državami članicami.[21]

38. V postopku v glavni stvari se mi zdi jasno, da obstaja različno obravnavanje v zvezi s prostim pretokom kapitala, glede na to, ali je sedež družbe v Franciji ali Lihtenštajnu.

39. V skladu z ustaljeno sodno prakso obstaja diskriminacija, če se različna pravila uporabljajo za primerljive položaje ali se isto pravilo uporablja za različne položaje.[22]

40. Vendar pa položaja rezidentov in nerezidentov na področju neposredne obdavčitve praviloma nista primerljiva.[23] Različnega obravnavanja davčnih zavezancev rezidentov in nerezidentov torej ni mogoče opredeliti za diskriminacijo v smislu Pogodbe.[24]

41. Kot je generalni pravobranilec J. Mazák navedel v zgoraj navedeni zadevi Elisa[25], iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je mogoče nacionalno davčno zakonodajo, kot je obravnavana v zadevi Elisa, šteti za združljivo z določbami Pogodbe o prostem pretoku kapitala, če različno obravnavanje zadeva položaje, ki niso objektivno primerljivi. Kar zadeva položaj, ki je podlaga za obveznost plačevanja davka v zadevi Elisa, in sicer neposredno ali posredno lastništvo nepremičnin ali imetništvo stvarnih pravic s strani pravnih oseb na

18 – Glej mnenje 1/92 z dne 10. aprila 1992 (Recueil, str. I-2821).

19 – Zgoraj navedena sodba Ospelt in Schlössle Weissenberg, točka 29.

20 – Glej sodbi z dne 11. junija 2009 v zadevi Komisija proti Nizozemski (C-521/07, ZOdl., str. I-4873, točka 33) in z dne 19. novembra 2009 v zadevi Komisija proti Italiji (C-540/07, ZOdl., str. I-10983, točka 66).

21 – Glej zgoraj navedeno sodbo A, točka 31, in sklepne predloge generalnega pravobranilca Y. Bota, točka 73 in naslednje.

22 – Glej sodbe z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker (C-279/93, Recueil, str. I-225, točka 30); z dne 11. avgusta 1995 v zadevi Wielockx (C-80/94, Recueil, str. I-2493, točka 17); z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, ZOdl., str. I-11673, točka 46) in z dne 22. decembra 2008 v zadevi Truck Center (C-282/07, ZOdl., str. I-10767, točka 37).

23 – Glej zgoraj navedene sodbe Schumacker, točka 31; Wielockx, točka 18, in Truck Center, točka 38.

24 – Glej zgoraj navedeno sodbo Wielockx, točka 19; sodbo z dne 14. decembra 2006 v zadevi Denkavit Internationaal in Denkavit France (C-170/05, ZOdl., str. I-11949, točka 24) in zgoraj navedeno sodbo Truck Center, točka 39.

25 – Točke od 86 do 92 sklepnih predlogov.

nepremičninah v Franciji 1. januarja danega leta, je položaj pravnih oseb z sedežem dejanske uprave v Franciji in pravnih oseb z sedežem dejanske uprave zunaj Francije v zvezi z obdavčitvijo nepremičnin enak. Navedena pravila takih oseb ne morejo, ne da bi s tem povzročila diskriminacijo, obravnavati različno glede zagotovitve ugodnosti v zvezi z istim davkom, kot je oprostitev. Francoski zakonodajalec je z enakim obravnavanjem obeh vrst pravnih oseb pri obdavčitvi njihovih nepremičnin dejansko priznal, da ni take objektivne razlike med njihovimi položaji glede podrobnih pravil in pogojev v zvezi z navedeno obdavčitvijo, ki bi upravičila različno obravnavanje. Skladno s tem in v okoliščinah, kot so te v zadevi Elisa, je učinek zadevne nacionalne zakonodaje v tem, da se pravne osebe v objektivno primerljivih položajih obravnavajo različno.

42. Zdi se mi, da je mogoče to sklepanje generalnega pravobranilca J. Mazáka neposredno prenesti na obravnavano zadevo.

43. Vprašanje, ki se postavlja, torej je, ali je mogoče tako različno obravnavanje upravičiti ob upoštevanju ustreznega pravnega okvira.

C – Dopustne omejitve v okviru člena 40 Sporazuma EGP

44. Menim, da je treba pri razlagi člena 40 Sporazuma EGP na področju neposredne obdavčitve obvezno upoštevati posebnosti pravnega okvira, ki se lahko uporablja za obravnavani primer, to je neobstoj določb o upravnem sodelovanju na davčnem področju v okviru Sporazuma EGP, po eni strani, ter neobstoj davčne konvencije med državo članico in zadevno državo EGP, po drugi strani.

45. Sodišče je namreč ugotovilo, da je omejitev prostega pretoka kapitala med zadevno državo članico in državami EGP utemeljena z nujnim razlogom splošnega interesa, ki se nanaša na boj proti davčnim goljufijam.[26]

46. Tako sodne prakse, ki se nanaša na omejitve pri uveljavljanju svoboščin prostega pretoka v Evropski uniji, ni mogoče v celoti prenesti na pretok kapitala med državami članicami in tretjimi državami, saj tak pretok poteka v drugačnih pravnih okoliščinah.[27]

26 – Glej zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Italiji, točka 68.
27 – Glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo A, točka 60.

47. V obravnavani zadevi je treba najprej poudariti, da ne obstaja okvir sodelovanja med pristojnimi organi države članice in pristojnimi organi tretje države, čeprav je podpisnica Sporazuma EGP, ki bi bil primerljiv z okvirom sodelovanja med pristojnimi organi držav članic, določenim z Direktivo 77/799, če zadevna država EGP ni sklenila dogovora o medsebojni pomoči.

48. Ni sporno, da v zadevnem obdobju ni obstajala nobena dodatna določba o izmenjavi podatkov med Francijo in Kneževino Lihtenštajn.

49. Nadzorni organ EFTE je na obravnavi navedel, da obstaja razlika med obdavčitvijo dividend, ki so „mobilna“ davčna osnova, in obdavčitvijo nepremičnine zadevne družbe, ki je in bo ostala v Franciji.

50. Čeprav se ne zdi sporno, da je fiksni značaj davčne osnove davka na nepremičnine pomemben v okviru davčne politike, je treba ugotoviti, da je davek na nepremičnine davek, podoben davku, ki se pobira od sestavin premoženja.[28] Lastnik nepremičnine s plačilom tega davka prispeva k financiranju stroškov, povezanih s fizično in socialno infrastrukturo, ki jo uporablja. Zdi se mi torej, da prenos razlage, ki jo je Sodišče uporabilo v sodbi Komisija proti Italiji, ni izključen iz razlogov v zvezi z razlikami med obdavčitvijo dividend in davkom na nepremičnine.

51. Glavno vprašanje v tej zadevi je, ali je z razliko, ki obstaja med državami članicami Evropske unije in državami EGP, mogoče upravičiti različno obravnavanje davčnih zavezancev drugih držav članic EU in davčnih zavezancev držav EGP. Medtem ko se sodba Elisa nanaša le na odnose med državami članicami,[29] se postavljata vprašanji, ali rešitev, ki jo je Sodišče sprejelo v tej sodbi, velja tudi za odnose med državami članicami in državami EGP in ali je zadnje treba izenačiti s tretjimi državami.

52. Zdi se mi, da sodba Elisa vsebuje dva vidika, ki sta lahko pomembna za to zadevo in pri katerih so ugotovitve strank različne. Prvi vidik zadeva možnost, da davčni zavezanec na podlagi načela sorazmernosti neobstoj formalnega okvira sodelovanja med davčnimi organi – ali njegovo neuporabo v posameznem primeru – nadomesti s predložitvijo informacij neposredno davčnim organom. Drugi vidik je pomen, ki ga je treba pripisati

28 – Zgoraj navedena sodba Elisa, točke od 35 do 37.

29 – Zgoraj navedena sodba Elisa, točka 10.

obstoju takega formalnega okvira v zakonodaji Evropske unije.

53. Do razširitve področja uporabe sodbe Elise na to zadevo imam nekaj zadržkov, ker predvideva možnost nadomestitve mehanizmov, določenih za sodelovanje med davčnimi organi različnih držav, z dokazili, ki jih predloži davčni zavezanec.[30]

54. Učinkovit in pravičen sistem neposredne obdavčitve lahko deluje le na podlagi zaupanja v informacije, ki jih predložijo davčni zavezanci. To je mogoče doseči le, če imajo organi na voljo ustrezna sredstva za preverjanje resničnosti podatkov, ki jih predložijo davčni zavezanci, in sicer z drugimi viri informacij, kot so javni registri, davčni nadzor računovodstva davčnega zavezanca in po potrebi podatki, ki jih predložijo tuji davčni organi. Da bi bile informacije, ki jih predložijo davčni zavezanci, zanesljive, jih morajo biti organi tudi zmožni preveriti.[31] Zahteva, naj bodo informacije, ki jih predloži davčni zavezanec, preverljive, se mi s splošnega vidika ne zdi v nasprotju z načelom sorazmernosti.

55. Poleg tega v davčnem sistemu, ki temelji na načelu zakonitosti, davčni organi ne morejo zavrniti upoštevanja informacij, ki jih je predložil davčni zavezanec, ne da bi tako zavrnitev utemeljili. Ker se torej zdi izključeno, da je Sodišče želelo davčnim organom priznati tako diskrecijsko pravico, se lahko vprašamo, po katerih merilih bi lahko ti organi ugotovili, da informacije niso zadostne, in zato zahtevali predložitev dodatnih dokazil, določenih v točki 99 sodbe Elisa, če domnevno ne morejo preveriti pravilnosti zadevnih informacij zaradi neobstoja kakršne koli določbe o sodelovanju na davčnem področju z organi zadevne države.

56. Vprašanje razdelitve dokaznega bremena je v davčnem pravu zapleteno. Kar zadeva pravo Unije, je mogoče sodno prakso povzeti, kot sledi: dokazno breme o neobstoju zakonitega cilja, ki bi upravičeval davčni konstrukt, nosijo davčni organi, vendar pa jim je dovoljeno, da uporabijo nekatere domneve glede obstoja umetnih konstruktov.[32] Davčni zavezanci morajo vedno imeti možnost zavrniti take domneve z dokazovanjem dejanskih komercialnih ciljev, za katere si prizadevajo

30 – Zgoraj navedena sodba Elisa, točke od 93 do 96.

31 – Glej zgoraj navedeno sodbo A (točki 61 in 62), v kateri Sodišče poudarja pomen zanesljivosti in preverljivosti podatkov.

32 – O sodni praksi glej Weber, D., Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms, Kluwer Law International, 2005, str. 161 in naslednje, ter sporočilo Komisije z naslovom „Uporaba ukrepov proti zlorabi na področju neposrednih davkov v EU in v zvezi s tretjimi državami“ (COM(2007) 785 konč., str. 3 francoske različice).

z zadevnim konstruktom. Vendar pa organov ne zavezujejo dokazi, ki niso preverljivi.

57. Poleg tega je običajno, da mora davčni zavezanec v zvezi z oprostitvami in drugimi davčnimi ugodnostmi pravno zadostno dokazati, da izpolnjuje pogoje, potrebne za njihovo uveljavljanje. Zdi se mi, da je člen 990E CGI skladen s tem pristopom. Oprostitev se odobri vsaki pravni osebi, ki predloži natančne informacije, če lahko davčni organi te podatke preverijo neposredno ali v sodelovanju z organi iz drugih zadevnih držav.

58. Ni moj namen, da bi vzbujal dvome o sodbi Elisa, kar zadeva odnose med državami članicami. Vendar pa ne morem predlagati, naj se razlaga Sodišča v tej sodbi razširi na odnose z državami EGP ali druge tretje države, ker menim, da z vidika načela sorazmernosti v položaju davčnih zavezancev rezidentov v teh kategorijah držav ni nobene upoštevne razlike. Zdi se, da Komisija trdi, da se preizkus sorazmernosti ne uporablja za države EGP, če ni ustrezne konvencije o izmenjavi informacij z zadevno državo.[33]

59. Poleg tega je treba razjasniti stališče Sodišča v sodbi A, kar zadeva vpliv usklajevalnih ukrepov Skupnosti na področju računovodstva družb. Menim, da je treba analizo Sodišča postaviti v okvir sodbe A.[34] Zdi se mi, da se navedbe Sodišča o tej točki nanašajo na položaj, v katerem davčni zavezanec predloži dokaze davčnim organom, ti pa jih ne morejo preveriti s pomočjo tujih davčnih organov. Sodišče tega položaja v ničemer ni opredelilo kot „običajnega“ ali „zaželenega“. Poudarilo je le, da so v takem položaju računovodske listi-

33 – Glej zgoraj navedeno sporočilo (opomba 32, str. 6 francoske različice): „Ukrepi proti zlorabi morajo biti zelo natančno usmerjeni na popolnoma umetne konstrukte, oblikovane za izogibanje nacionalni zakonodaji (ali pravilom Skupnosti, kakor so prenesena v nacionalno zakonodajo). Tako je tudi v primeru uporabe pravil proti zlorabi, kar zadeva države EGP (razen če ni ustrezne konvencije o izmenjavi informacij z zadevno državo). Za zagotavljanje sorazmernosti zadevnih pravil glede na cilj preprečevanja zlorab in zagotavljanja pravne varnosti je treba določiti ustrezne zaščitne ukrepe, ki davčnim zavezancem omogočajo predložitev dokazov o vseh poslovnih utemeljitvah zadevne ureditve.“

34 – Zgoraj navedena sodba A (točka 62) se glasi: „Drugič, kot je v zvezi z dokazi – ki jih davčni zavezanec lahko predloži, da bi davčnim organom omogočil preveriti, ali so pogoji iz nacionalne zakonodaje izpolnjeni – navedel generalni pravobranilec v točkah od 141 do 143 sklepnih predlogov, usklajevalni ukrepi Skupnosti, ki se na področju računovodstva družb uporabljajo v državah članicah, ponujajo davčnemu zavezancu možnost, da predloži zanesljive in preverljive dokaze v zvezi s strukturo družbe s sedežem v drugi državi članici in z njenimi dejavnostmi, medtem ko te možnosti nima, kadar gre za družbo s sedežem v tretji državi, ki ji ni treba uporabiti teh ukrepov Skupnosti.“

ne, ki jih predloži družba s sedežem v državi EGP, zanesljivejše kot listine, ki jih predloži družba s sedežem v tretji državi, ki ne uporablja enakih pravil. Sodišče je torej dalo primerjalno oceno. Treba je poudariti, da davčni zavezanci držav članic ne morejo zahtevati, naj obdavčitev podjetja temelji le na njihovem računovodstvu, čeprav je to osrednje izhodišče obdavčitve, če upošteva računovodska pravila.

60. Glede ugotavljanja istovetnosti delničarjev je treba pripomniti, da direktive, sprejete na področju računovodstva, te ne zadevajo. To vprašanje je obravnavano v Direktivi 2004/109/ES, vendar le glede obveščanja o pridobitvi ali odsvojitvi pomembnega lastniškega deleža na reguliranem trgu.[35] Vsekakor je ugotavljanje istovetnosti delničarjev zapleteno vprašanje, rešitve, ki so jih sprejele različne države, pa se zelo razlikujejo, saj zajemajo vse od obveznega vpisa delnic do možnosti izdaje prinosniških delnic.

61. Poleg tega je treba tudi opozoriti na učinke dveh načel, na podlagi katerih temelji Sporazum EGP, in sicer načela nediskriminacije in načela enotne razlage.

62. Prosti pretok kapitala seveda pokrivata Pogodba ES in Sporazum EGP.[36] Kar pa zadeva davke, se ta sistema razlikujeta. Glede prava Unije so države članice pristojne na področju neposredne obdavčitve, vendar morajo to pristojnost izvajati ob upoštevanju prava Unije.[37] Vseeno pa je Evropska unija od nekdaj imela določeno pristojnost za sprejemanje ukrepov za približevanje davčnih določb držav članic, vključno v zvezi z neposredno obdavčitvijo. To pristojnost izvaja že od nekdaj.[38] Kar zadeva Sporazum EGP, ki ne

35 – Direktiva 2004/109/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 15. decembra 2004 o uskladitvi zahtev v zvezi s preglednostjo informacij o izdajateljih, katerih vrednostni papirji so sprejeti v trgovanje na reguliranem trgu, in o spremembah Direktive 2001/34/ES (UL L 390, str. 38, členi od 9 do 16).

36 – Glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Ospelt in Schlössle Weissenberg, točka 31.

37 – Glej zlasti sodbo z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer (C-446/03, ZOdl., str. I-10837, točka 29) in zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Italiji, točka 28.

38 – Glej zlasti Direktivo Sveta 90/434/EGS z dne 23. julija 1990 (UL L 225, str. 1), ki je bila razveljavljena z Direktivo Sveta 2009/133/ES z dne 19. oktobra 2009 (UL L 310, str. 34); Direktivo Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 (UL L 225, str. 6); Konvencijo o odpravi dvojnega obdavčevanja v zvezi s preračunom dobička povezanih podjetij (90/436/EGS, UL 1990, L 225, str. 10); Direktivo Sveta 2003/48/ES z dne 3. junija 2003 (UL L 157, str. 38) in Direktivo Sveta 2003/49/ES z dne 3. junija 2003 (UL L 157, str. 49).

povzema vseh elementov in področij pravnega reda Evropske unije, so predpisi o neposredni obdavčitvi toliko ohlapnejši.[39]

63. To, da se Sporazum EGP ne nanaša na neposredno obdavčitev in da ne določa okvira za upravno sodelovanje na davčnem področju, po mojem mnenju pomeni, da gre za drugačen pravni okvir.

64. Poleg tega zakonodajalec na podlagi predlogov Komisije[40] trenutno na novo pripravlja okvir upravnega sodelovanja na davčnem področju, ki je bil vzpostavljen z Direktivo 77/977 in nato okrepljen z več zaporednimi spremembami Direktive. Že pred sprejetjem tega predloga se je okvir, ki ga je na tem področju določila Evropska unija, očitno popolnoma razlikoval od okvira, ki se uporablja v odnosih s tretjimi državami, vključno z državami EGP. Mislim, da ni pretirano, če rečem, da med državami članicami Evropske unije obstaja sodelovanje, podobno solidarnosti na davčnem področju, ki seveda še zdaleč ni izčrpno, vendar vseeno pomeni enoten in razvojni okvir.[41]

65. Zdi se mi torej, da je z razliko, dokazano v pravnem okviru sodelovanja na davčnem področju, v celoti upravičeno različno obravnavanje odnosov med državami članicami Evropske unije, po eni strani, ter odnosov med državami članicami Evropske unije in državami EGP, po drugi strani.

66. Zato predlagam, naj Sodišče francoskemu Cour de cassation odgovori tako, da člen 40 Sporazuma EGP ne nasprotuje nacionalni zakonodaji, kot je ta, ki se obravnava v postopku v glavni stvari.

67. Nazadnje bi rad o sporu o glavni stvari dodal, da se je med obravnavo izkazalo, da je družba Établissements Rimbaud družba, katere edini delničar je švicarski državljan, ki zadevno nepremičnino uporablja kot

39 – Za širšo razlago glej sodbo Sodišča EFTA z dne 23. novembra 2004 v zadevi Fokus Bank ASA (E-1/04, EFTA Court Reports, str. 15), točka 20 in naslednje.

40 – Glej predlog direktive Sveta o upravnem sodelovanju na davčnem področju (COM(2009) 29 konč.).

41 – Kot je ugotovilo Sodišče v zgoraj navedeni sodbi A (točka 61), potekajo odnosi med državami članicami v skupnem pravnem okviru, ki ga zaznamuje obstoj zakonodaje Skupnosti, kot je Direktiva 77/799, s katero so določene vzajemne obveznosti medsebojne pomoči. Čeprav obveznost pomoči na področjih, za katera velja ta direktiva, ni neomejena, pa navedena direktiva določa okvir sodelovanja med pristojnimi organi držav članic, ki med temi organi in pristojnimi organi tretje države ne obstaja, če ta ni sklenila nobenega dogovora o medsebojni pomoči.

sekundarno prebivališče. Te elemente francoski davčni organi verjetno poznajo. Upravičeno se lahko vprašamo, ali se v teh okoliščinah ne zdi nepravično in nesorazmerno, francoskim organom priznati možnost, da navedeni družbi zavrnejo dokazovanje resničnosti teh dejstev.

68. Vendar pa se bom takemu sklepanju izognil. V nekaterih zadevah se lahko uporaba davčnih določb, s katerimi se nalagajo formalni pogoji, ne zdi pravična. Vendar se mi ne zdi izključeno, da bi lahko šlo v položaju, v katerem državljan tretje države vlaga v nepremičnino v državi članici, ki jo uporablja v zasebne namene, in to prek družbe s sedežem v Lihtenštajnu, katere edini delničar je, za popolnoma umeten konstrukt.[42]

69. Sodišču nikakor ni treba odločati o obdavčitvi tožeče stranke v postopku v glavni stvari. Poleg tega Sodišče tudi nima dostopa do vseh upoštevnih dejstev v tej zvezi. Podati mora razlago člen 40 Sporazuma EGP, to razlago pa je treba uporabljati tudi za primere, pri katerih gre za enak ali podoben položaj. Razlaga Sporazuma EGP, ki jo predlagam Sodišču, seveda ne nasprotuje uporabi nacionalnih določb, katerih namen je odpraviti posamezne nepravične davčne položaje, če take določbe obstajajo v nacionalnem pravnem redu.

42 – Glej zlasti sodbi z dne 12. septembra 2006 v zadevi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, ZOdl., str. I-7995, točki 55 in 68) in z dne 13. marca 2007 v zadevi Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, ZOdl., str. I-2107, točki 72 in 74).

VII – Predlog

70. Ob upoštevanju zgornjih ugotovitev Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je postavilo Cour de cassation, odgovori:

Člen 40 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru ne nasprotuje zakonodaji, kot izhaja iz členov 990D in naslednjih CGI, v takrat veljavni različici, po kateri so davka v višini 3 % na tržno vrednost nepremičnin, ki so v Franciji, oproščene družbe s sedežem v Franciji in ki to oprostitev za družbo s sedežem v državi Evropskega gospodarskega prostora, ki ni članica Evropske unije, pogojuje z obstojem konvencije o upravni pomoči, sklenjene med Francijo in to državo zaradi boja proti davčnim utajam in izogibanja plačevanja davkov, ali z okoliščino, da na podlagi pogodbe, ki vsebuje klavzulo o nediskriminaciji glede na državljanstvo, te osebe ne morejo biti obdavčene bolj od tistih pravnih oseb, ki imajo sedež v Franciji.