ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-Н N. JÄÄSKINEN
представено на 29 април 2010 година[1]

I — Въведение

1. Преюдициалното запитване, което е предмет на настоящото дело, е отправено от търговска, данъчна и стопанска колегия на Cour de cassation (Върховен касационен съд) (Франция). По същество то се отнася до тълкуването на член 40 от Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 година (наричано по-нататък „Споразумението за ЕИП“)[2] в контекста на прилагането на данъчното законодателство на държава членка по отношение на дружество, установено в Княжество Лихтенщайн, държава, която е страна по Споразумението за ЕИП, но която не е членка на Европейския съюз (наричано по-нататък „страна от ЕИП“). Въпросът предизвиква безспорен интерес сред държавите членки, девет от които представят писмени становища.

2. Това дело ще даде възможност на Съда да допълни съдебната практика, установена с Решение по дело ELISA[3] и с Решение по дело A[4] относно основанията за ограниченията на свободното движение на капитали в контекста на прякото данъчно облагане, както и да внесе някои уточнения по отношение на правния режим, приложим към случаи със страни от ЕИП.

II — Правна уредба

A — *Право на Съюза*

3. В рамките на разпоредбите, предвидени в глава 4, член 56, параграф 1 ЕО забранява всички ограничения върху движението на капитали и върху плащанията между държавите членки и между държавите членки и трети страни[5].

4. Член 57, параграф 1 ЕО гласи следното:

„1. Разпоредбите на член 56 не накърняват прилагането спрямо трети страни на всяко от ограниченията, действащи към

1 — Език на оригиналния текст: френски.

2 — ОВ L 1, 1994 г., стр. 3; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 53, стр. 4.

3 — Решение от 11 октомври 2007 г. (C-451/05, Сборник, стр. I-8251).

4 — Решение от 18 декември 2007 г. (C-101/05, Сборник, стр. I-11531).

5 — Тъй като преюдициалното запитване е с дата 10 февруари 2009 г., при позоваване на разпоредбите на Договора за ЕО ще използвам номерацията, приложима преди влизането в сила на Договора за функционирането на Европейския съюз.

31 декември 1993 г. по силата на националното или общностното право, които са приети по отношение на движението на капитали от и към трети страни, свързано с преки инвестиции, включително инвестициите в недвижимо имущество, установяването, предоставянето на финансови услуги или допускането на ценни книги на капиталовите пазари“.

5. Член 58 ЕО предвижда:

„1. Разпоредбите на член 56 не накърняват правото на държавите членки:

а) да прилагат съответните разпоредби на тяхното данъчно законодателство, които провеждат разграничение между данъкоплатци, които не са в еднакво положение що се отнася до тяхното място на пребиваване или място на инвестиране на капитала;

б) да вземат всички необходими мерки за предотвратяване на нарушенията на националните законови и подзаконови норми, в частност в данъчната област и областта на надзора за благоразумие на финансовите институции, или да предвидят процедури за деклариране на движението на капитали за целите на статистическата или административна информация, или да вземат мерки, които са оправдани от съображения за обществен ред или обществена сигурност.

[…]

3. Мерките и процедурите, посочени в параграфи 1 и 2, не представляват средство за произволна дискриминация или прикрито ограничение на свободното движение на капитали и плащания по смисъла на член 56“.

6. Член 4 от Споразумението за ЕИП гласи следното:

„В обхвата на приложение на настоящото споразумение и без да се засягат специалните разпоредби, съдържащи се в него, се забранява всякаква дискриминация на основание гражданство“.

7. Глава 4 от Споразумението за ЕИП относно свободното движение на капитали отразява разпоредбите на Договора за ЕИО и на Директива 88/361/ЕИО на Съвета от 24 юни 1988 година за прилагане на член 67 от Договора [6] [отменен с Договора от Амстердам], в тяхната редакция, която е в сила преди въведените с Договора за

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

Европейския съюз изменения. Член 40 от Споразумението за ЕИП гласи:

„В рамките на разпоредбите на настоящото споразумение са забранени ограниченията между договарящите се страни, свързани с движението на капитали, принадлежащи на лица, които пребивават в държавите членки на Европейската общност или в страните от Европейската асоциация за свободна търговия, както и прилагането на дискриминационно отношение въз основа на национална принадлежност, на местоживеене на страните или на място на инвестиране на капиталите. Необходимите разпоредби за прилагането на настоящия член, се съдържат в приложение XII".

8. Посоченото приложение XII от Споразумението за ЕИП определя, че Директива 88/361 е приложима по отношение на Европейското икономическо пространство. В приложение I към Директивата, което установява номенклатура на движенията на капитали, запазила присъщия ѝ указателен характер, за целите на дефиниране на понятието за движение на капитали [7], се уточнява, че това понятие включва сделките, с които чуждестранни лица инвестират в недвижими имоти на територията на държава членка.

9. Държавата членка може да се позове на 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 [8] с оглед на получаването от компетентните органи на друга държава членка на всяка необходима информация, която би ѝ позволила правилно да определи размера на посочените в същата директива данъци.

Б — *Национално право*

10. Член 990 D и сл. от френския Code général des impôts (Общ данъчен кодекс) (наричан по-нататък „CGI") са част от мерките, приети от френския законодател с цел борба с някои форми на избягването на данъци.

11. Член 990D от CGI има следния текст [9]:

„Юридическите лица, които пряко или чрез посредник 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 недвижими имоти или права.

7 — Вж. Решение от 16 март 1999 г. по дело Trummer и Mayer (C-222/97, Recueil, стр. I-1661, точка 21).

8 — ОВ L 336, стр. 15; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 21, изменена с Директива 92/12/ЕИО на Съвета от 25 февруари 1992 година (ОВ L 76, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 129).

9 — В редакцията му съгласно Закон № 92-1376 от 30 декември 1992 г., който е Закон за бюджета за 1993 г. (JORF от 31 декември 1992 г., стр. 18058).

Счита се, че притежава недвижими имоти или права върху такива имоти във Франция чрез посредник всяко юридическо лице, което има дялово участие, без значение в каква форма и в какъв размер, в юридическо лице, което притежава тези имоти или права, или има дялово участие в трето юридическо лице, което от своя страна притежава тези имоти или права или е част от веригата на съответни дялови участия. Тази разпоредба се прилага независимо от броя на междинните юридически лица“.

12. Съгласно член 990 E от CGI [10] данъкът, предвиден в член 990 D, не се прилага:

„1. […];

2. Спрямо юридическите лица, които имат седалище в държава или територия, с която Франция е сключила спогодба за административна помощ с цел борба с данъчната измама и избягването на данъци, и които декларират ежегодно, не по-късно от 15 май, на мястото, определено с предвиденото в член 990 F постановление, местонахождението, състоянието и стойността на имотите, притежавани 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 седалище на ефективно управление във Франция и спрямо останалите юридически лица, които по силата на договор не трябва да понасят по-голяма данъчна тежест, когато те предоставят ежегодно информация, или поемат и изпълняват задължението да предоставят информация на данъчната администрация, по нейно искане, относно местонахождението и състоянието на недвижимите имоти, 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. Задължението се поема от датата, на която юридическото лице придобива недвижимите имоти или права върху тях, или дяловите участия по член 990 D, или за имоти, права или дялови участия, вече притежавани към 1 януари 1993 г., не по-късно от 15 май 1993 г.;

4. Спрямо дружества, чиито акции са официално листвани и котирани на френски фондови борси или вторични пазари, или на чуждестранни фондови борси, уредени със сходни правила;

[…]“

10 — В редакцията му съгласно Закон № 92-1376.

13. Към момента на настъпване на фактите в главното производство никаква спогодба от вида на посочената в член 990 E, точка 2 от CGI не била сключена между Френската република и Княжество Лихтенщайн [11].

III — Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

14. Дружеството Établissements Rimbaud SA (наричано по-нататък „Établissements Rimbaud“) със седалище в Лихтенщайн притежава недвижим имот във Франция. На това основание по принцип то подлежи на облагане с 3% данък, въведен с член 990 D от CGI.

15. Френската данъчна администрация събира въпросния данък от Établissements Rimbaud първоначално за периода 1988—1997 г., а след това за 1998—2000 г.

16. Établissements Rimbaud обжалва решенията за отхвърляне на неговите молби за освобождаване от спорните данъци. След като неговите молби са отхвърлени от Tribunal de grande instance d'Aix-en-Provence, а след това от Cour d'appel d'Aix-en-Provence, Établissements Rimbaud подава касационна жалба пред Cour de cassation.

17. При разглеждането на посочената жалба Cour de cassation решава да сезира Съда със следния преюдициален въпрос:

„Допуска ли член 40 от Споразумението за Европейското икономическо пространство законодателство като това по член 990 D и сл. от Code général des impôts, в тяхната редакция, приложима към съответния момент, което освобождава дружествата със седалище във Франция от 3% данък върху пазарната стойност на разположени във Франция недвижими имоти и което поставя това освобождаване, по отношение на дружество със седалище в страна от Европейското икономическо пространство, която не е член на Европейския съюз, в зависимост от съществуването на сключена спогодба за административна взаимопомощ между Франция и тази държава с цел борба с данъчните измами и избягването на данъци, или в зависимост от обстоятелството, че по силата на договор, който съдържа клауза за недопускане на дискриминация въз основа на гражданство, тези юридически лица не трябва да понасят по-голяма данъчна тежест от тази, която се прилага спрямо установените във Франция дружества?“.

IV — Производство пред Съда

18. Преюдициалното запитване постъпва в секретариата на Съда на 18 февруари 2009 г.

11 — Споразумението за обмен на информация в областта на данъчното облагане между френското правителство и правителството на Лихтенщайн, подписано на 22 септември 2009 г., не оказва влияние върху делото по главното производство, тъй като е сключено след него.

19. Писмени становища представят Établissements Rimbaud, германското, естонското, гръцкото, испанското, френското, италианското, нидерландското, шведското правителство и правителството на Обединеното кралство, както и Европейската комисия, правителството на Лихтенщайн и Надзорният орган на ЕАСТ.

20. В съдебното заседание, състояло се на 3 февруари 2010 г., представителят на Établissements Rimbaud, представителите на естонското, гръцкото, испанското, френското, шведското правителство и правителството на Обединеното кралство, както и представителите на Комисията и на Надзорния орган на ЕАСТ излагат устни становища [12].

V — Позиция на страните

21. Établissements Rimbaud твърди, че член 40 от Споразумението за ЕИП не допуска законодателство като това по член 990 D и сл. от CGI, което освобождава дружествата със седалище във Франция от 3 % данък върху пазарната стойност на разположени във Франция недвижими имоти и което поставя това освобождаване по отношение на дружества със седалище в страна от ЕИП в зависимост от дискриминационни условия.

22. По същия начин Надзорният орган на ЕАСТ, Комисията и правителството на Лихтенщайн считат, че член 40 от Споразумението за ЕИП не допуска национално законодателство като разглежданото по главното производство, тъй като не позволява на дружеството, установено в страна от ЕИП, да представя доказателства, позволяващи да се установи самоличността на неговите акционери, физически лица.

23. Обратно, държавите членки, които са представили писмени становища, поддържат, че член 40 от Споразумението за ЕИП допуска такова законодателство.

VI — Анализ

A — *Предварителни бележки*

24. В самото начало следва да се припомни, че Съдът вече е имал повод да анализира разглежданите в настоящото дело разпоредби от CGI. Всъщност, сезиран с преюдициално запитване, отправено от Cour de cassation, в Решение по дело

12 — Представителят на правителството на Лихтенщайн, който е съобщил, че ще присъства на съдебното заседание, в крайна сметка не успява да се яви поради лоши метеорологични условия.

ELISA, посочено по-горе, Съдът приема, че в отношенията между държавите членки правото на Съюза не допуска законодателство като разглежданото френско законодателство. Ето защо в настоящото производство, което също е образувано по инициатива на Cour de cassation, Съдът следва само да се произнесе по въпроса дали ограничението, до което може да се стигне в резултат на действието на разглежданите национални разпоредби, може да бъде оправдано от гледна точка на Споразумението за ЕИП, т.е. при една хипотеза, междинна по своя характер спрямо отношенията между самите държави членки на Съюза и отношенията между държавите членки на Съюза и държави, които не са страни по Споразумението за ЕИП.

25. Що се отнася до темпоралния аспект на това дело, следва да се отбележи, че запитващата юрисдикция иска тълкуване на член 40 от Споразумението за ЕИП. Следователно, тъй като Княжество Лихтенщайн е страна по Споразумението за ЕИП от 1 май 1995 г., от Съда се иска тълкуване на правния режим, който е в сила от тази дата [13].

26. Както отбелязва генералният адвокат Bot в заключението си по дело A, посочено по-горе [14], движението на капитали между държавите членки, от една страна, и между тях и трети страни, от друга, е предмет на постепенна либерализация. В Договора, с който се създава Европейската икономическа общност, външните и вътрешните за Общността движения на капитали се уреждат от отделни, слабо обвързващи държавите членки разпоредби. Важен етап бележи Директива 88/361, която предвижда пълна и безусловна либерализация на движението на капитали между държавите членки. Във външен план разпоредбите на Директива 88/361 са по-слабо обвързващи, тъй като държавите членки единствено полагат усилия, за да постигнат с третите страни същата степен на либерализация като практикуваната в рамките на Общността.

27. Договорът за Европейския съюз, подписан в Маастрихт на 7 февруари 1992 г., утвърждава свободното движение на капитали като една от основните свободи, гарантирана от Договора за ЕО, не само по отношение на движението на капитали между държавите членки, а и между тях и третите страни. В този смисъл съгласно член 56, параграф 1 ЕО „[в] рамките на разпоредбите на настоящата глава, всички ограничения върху движението на капитали между държавите членки и между държавите членки и трети страни се забраняват“. Тази разпоредба се прилага от 1 януари 1994 г.

28. Споразумението за ЕИП обаче не съдържа разпоредби, аналогични на тези по член 57 ЕО и член 58 ЕО. При все това

13 — Преди тази дата Княжество Лихтенщайн е трета страна, по отношение на която не се прилага никакъв специфичен режим. След тази дата се прилагат някои преходни разпоредби за прилагането на директивите (срок за транспониране на някои директиви на Общността).

14 — Заключение, представено на 11 септември 2007 г. (точки 38—45).

според мен няма никакво съмнение, че задълженията на държавите членки към страните от ЕИП по силата на член 40 от Споразумението за ЕИП не могат да бъдат обвързващи в по-голяма степен от задълженията по член 58 ЕО. Освен това принципите lex posterior derogat legi priori и lex specialis derogat legi generali изключват всякакво прилагане на член 57, параграф 1 ЕО към отношенията между държавите членки и Княжество Лихтенщайн.

29. Следователно от датата на влизане в сила на Споразумението за ЕИП, член 57, параграф 1 ЕО не изглежда приложим по отношение на въпросната трета страна.

30. Трябва да се отбележи и втори темпорален елемент. От акта за преюдициално запитване е видно, че разглежданото в главното производство движение на капитали, т.е. инвестиция в недвижим имот, предхожда въвеждането на свободното движение на капитали както в рамките на Европейския съюз, така и в отношенията между държавите членки и страните от ЕИП. Следователно, тъй като Établissements Rimbaud е направило инвестицията преди съответните дати, то не се е възползвало в тесния смисъл от съответната основна свобода. При все това според мен това обстоятелство не е от значение за отговора, който Съдът ще даде на запитващата юрисдикция относно правния режим, приложим по отношение на Княжество Лихтенщайн, след датата на влизане в сила на Споразумението за ЕИП [15]. От гледна точка на данъчното третиране последиците от свободното движение на капитали би следвало да са еднакви за съществуващите и за новите инвестиции.

31. За целите на анализа най-напред ще изложа накратко съдебната практика, установена с посочените по-горе Решение по дело ELISA и Решение по дело Ospelt и Schlössle Weissenberg [16], относно свободното движение на капитали в областта на прякото данъчно облагане, от една страна, в отношенията между държавите членки, и от друга, в отношенията между тези държави и страните от ЕИП, а след това ще направя сравнение между двата правни режима. Накрая ще анализирам съображенията, изложени в подкрепа на разликата в третирането.

Б — *Съдебната практика относно свободното движение на капитали в областта на прякото данъчно облагане*

32. Що се отнася до отношенията между държавите членки, в Решение по дело ELISA, посочено по-горе, Съдът вече е приел, че член 56 ЕО трябва да бъде тълкуван в смисъл, че не допуска национално законодателство, което освобождава установените в тази държава членка дружества от данък върху пазарната стойност на недвижими имоти, притежавани в тази

15 — Следва да се отбележи, че като цяло в приложение XII към Споразумението за ЕИП не се прави разграничение между съществуващите и новите инвестиции. Това разграничение е направено само в конкретни случаи; вж. по-специално точка 1, буква д) от посоченото приложение и Решение от 15 май 2003 г. по дело Salzmann (C-300/01, Recueil, стр. I-4899, точка 4).

16 — Решение от 23 септември 2003 г. (C-452/01, Recueil, стр. I-9743).

държава членка, като същевременно поставя това освобождаване по отношение на дружествата, установени в друга държава членка, в зависимост от съществуването на сключена спогодба за административна взаимопомощ между съответната държава членка и тази друга държава с цел борба с данъчната измама и избягването на данъци, или в зависимост от обстоятелството, че по силата на договор, който съдържа клауза за недопускане на дискриминация въз основа на гражданство, тези дружества не трябва да понасят по-голяма данъчна тежест от тази, която се прилага по отношение на установените в първата държава членка дружества, и което не позволява на дружеството, установено в друга държава членка, да представя доказателства, позволяващи да се установи самоличността на неговите акционери, физически лица [17].

33. В Решение по дело ELISA, посочено по-горе, Съдът установява, че е налице ограничение на принципа за свободно движение на капитали. По-нататък Съдът разглежда въпроса дали това ограничение е обосновано от императивно съображение от обществен интерес. След като потвърждава, че спорният данък позволява да се води борба с практиките, единствената цел на които е физически лица да избегнат плащането на данъка върху имуществото във Франция, Съдът анализира пропорционалността на мярката. Той констатира, че спорният данък попада в обхвата на сътрудничеството, установено с Директива 77/799, и от друга страна, че поначало не трябва да се изключва възможността данъчнозадълженото лице да представи необходимите доказателства. Съдът заключава, че в отношенията между държавите членки Френската република е можело да приеме по-малко ограничителни мерки за постигане на посочената цел — борба с данъчната измама.

34. Établissements Rimbaud обаче не е установено в държава членка, а в Княжество Лихтенщайн, което е страна от ЕИП от 1 май 1995 г.

35. В това отношение е важно да се припомни, че една от основните цели на Споразумението за ЕИП е да се осъществи по възможно най-пълен начин свободното движение на стоки, хора, услуги и капитали в цялото ЕИП, така че изграденият на територията на Общността вътрешен пазар да обхване и държавите от ЕАСТ. С оглед на това целта на редица клаузи от посоченото споразумение е да гарантират във възможно най-голяма степен

17 — Вж. Решение по дело ELISA, посочено по-горе (точка 102). Бих искал да отбележа, че след посоченото Решение по дело ELISA член 990 E от CGI е изменен със Закон № 2007-1824 от 25 декември 2007 г. (JORF от 28 декември 2007 г., стр. 21482). В приложимата си понастоящем редакция член 990 E от CGI предвижда по-конкретно, че данъкът по член 990 D от CGI не се прилага „3. спрямо правни субекти: юридически лица, организации, тръстове или подобни организации със седалище във Франция, в държави членки на Европейския съюз или в страни или територии, с които Франция е сключила спогодба за административна взаимопомощ с цел борба с данъчната измама и избягването на данъци, или в държави, с които Франция е сключила договор, който им предоставя възможност да бъдат третирани по същия начин като образуванията със седалище във Франция […]“.

еднаквото му тълкуване в цялото ЕИП [18]. Във връзка с това задача на Съда е да следи разпоредбите от Споразумението за ЕИП, които по същество са идентични с тези от Договора, да се тълкуват еднакво в държавите членки [19].

36. От това следва, че ако ограниченията на свободното движение на капитали между лица от държавите — страни по Споразумението за ЕИП, трябва да се преценяват с оглед на член 40 от посоченото споразумение и на приложение XII към него, тези разпоредби имат същия правен обхват като идентичните по същество разпоредби на член 56 ЕО [20], независимо от различията, които могат да съществуват в текста на тези разпоредби.

37. Освен това Съдът отбелязва, че понятието „ограничения за движенията на капитали“ трябва да се тълкува по един и същ начин в отношенията между държавите членки и третите страни, както в отношенията между държавите членки [21].

38. Според мен е ясно, че в главното производство е налице различно третиране от гледна точка на свободното движение на капитали, в зависимост от това дали седалището на дружеството се намира във Франция или в Лихтенщайн.

39. Съгласно установената съдебна практика дискриминация е налице при прилагането на различни правила към сходни положения или при прилагането на едно и също правило към различни положения [22].

40. От гледна точка на прякото данъчно облагане обаче положението на местните и на чуждестранните лица по принцип не е сходно [23]. Разликата в третирането между местни и чуждестранни данъчнозадължени лица сама по себе си не би могла да се квалифицира като дискриминация по смисъла на Договора [24].

41. Както посочва генералният адвокат Mazák по повод на Решение по дело ELISA, посочено по-горе [25], от практиката на Съда следва, че национално данъчно законодателство като разглежданото в посоченото дело може да се счита за съвместимо с разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали, ако различното третиране се отнася до положения, които не са обективно сходни. В Решение по дело ELISA, посочено по-горе, що се отнася до положението, при което възниква задължение за плащане на данъка, а именно прякото или косвено притежаване от юридически лица на собственост върху недвижими имоти във Франция или на вещни права върху тези имоти към 1 януари на

18 — Вж. Становище 1/92 от 10 април 1992 г. (Recueil, стр. I-2821).

19 — Решение по дело Ospelt и Schlössle Weissenberg, посочено по-горе (точка 29).

20 — Вж. Решение от 11 юни 2009 г. по дело Комисия/Нидерландия (C-521/07, Сборник, стр. I-4873, точка 33) и Решение от 19 ноември 2009 г. по дело Комисия/Италия (C-540/07, Сборник, стр. I-10983, точка 66).

21 — Вж. Решение по дело A, посочено по-горе (точка 31), както и заключение на генералния адвокат Bot (точка 73 и сл.).

22 — Вж. Решение от 14 февруари 1995 г. по дело Schumacker (C-279/93, Recueil, стр. I-225, точка 30), Решение от 11 август 1995 г. по дело Wielockx (C-80/94, Recueil, стр. I-2493, точка 17), Решение от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Recueil, стр. I-11673, точка 46) и Решение от 22 декември 2008 г. по дело Truck Center (C-282/07, Сборник, стр. I-10767, точка 37).

23 — Вж. Решение по дело Schumacker, посочено по-горе (точка 31), Решение по дело Wielockx, посочено по-горе (точка 18), както и Решение по дело Truck Center, посочено по-горе (точка 38).

24 — Вж. Решение по дело Wielockx, посочено по-горе (точка 19), Решение от 14 декември 2006 г. по дело Denkavit Internationaal и Denkavit France (C-170/05, Recueil, стр. I-11949, точка 24), както и Решение по дело Truck Center (точка 39).

25 — Точки 86—92 от заключението.

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. Тези норми не могат, без това да не доведе до дискриминация, да третират тези лица различно, що се отнася до възможността за предоставяне на предимства, свързани със същия данък като освобождаването. Като третира еднакво двете категории юридически лица за целите на облагането на техните недвижими имоти, френският законодател всъщност приема, че с оглед на особеностите и условията на това данъчно облагане между техните положения не съществува никаква обективна разлика, която може да обоснове разлика в третирането. Следователно при обстоятелства като тези в посоченото производство по дело ELISA разглежданото национално законодателство има за последица различно третиране на юридически лица, които се намират в обективно сходни положения.

42. Това разсъждение на генералния адвокат Mazák ми се струва напълно относимо и към настоящото дело.

43. Следователно тогава следващият въпрос е дали такава разлика в третирането може да бъде обоснована предвид релевантната правна уредба.

B — *Допустими ограничения в контекста на член 40 от Споразумението за ЕИП*

44. Считам, че при тълкуването и прилагането на член 40 от Споразумението за ЕИП в областта на прякото данъчно облагане трябва задължително да се отчитат особеностите на приложимата към конкретния случай правна рамка, а именно — от една страна, липсата на разпоредби относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане в рамките на Споразумението за ЕИП, и от друга страна, липсата на данъчна спогодба между държавите членки и съответните страни от ЕИП.

45. Всъщност Съдът е приел, че едно ограничение на свободното движение на капитали между въпросната държава членка и страните от ЕИП е оправдано от императивното съображение от обществен интерес, свързано с борбата с данъчната измама [26].

46. Така съдебната практика относно ограниченията при упражняването на свободите на движение в рамките на Съюза не би могла да бъде изцяло приложена по аналогия по отношение на движенията на капитали между държавите членки и третите страни, тъй като тези движения се вписват в различен правен контекст [27].

26 — Вж. Решение по дело Комисия/Италия, посочено по-горе (точка 68).

27 — Вж. в този смисъл Решение по дело A, посочено по-горе (точка 60).

47. В настоящия случай най-напред следва да се отбележи, че между компетентните органи на държавите членки и тези на трета страна — дори когато тя е страна по Споразумението за ЕИП — не съществува рамка на сътрудничество, сходна на тази, установена между компетентните органи на държавите членки с Директива 77/799, когато съответната държава от ЕИП не е поела никакво задължение за взаимопомощ.

48. Безспорно е обаче, че през разглеждания период не съществува никакъв допълнителен механизъм за обмен на информация между Френската република и Княжество Лихтенщайн.

49. В съдебното заседание Надзорният орган на ЕАСТ изтъква разликата, която според него съществува, от една страна, между данъчното облагане на дивидентите, които представляват „подвижна" данъчна основа, и от друга страна, данъчното облагане на недвижим имот на съответното дружество, който се намира във Франция и ще остане там.

50. Макар да изглежда безспорно, че неизменният характер на данъчната основа на данък сгради е важен в контекста на данъчната политика, налага се изводът, че данък сгради е вид данък, с който се облага част от имуществото [28]. Заплащайки този данък, собственикът на недвижим имот допринася по-специално за финансиране на разходите, свързани с материалната и социална инфраструктура, която ползва. Ето защо ми се струва, че поради причини, свързани с различията между данъчното облагане на дивидентите и данък сгради, не е изключено да се приложи възприетото от Съда тълкуване в Решение по дело Комисия/Италия, посочено по-горе.

51. Основният въпрос по настоящото дело е дали различията между държавите — членки на Европейския съюз, и страните от ЕИП са от такова естество, че да обосновават различно третиране на данъчнозадължените лица от други държави членки на Съюза в сравнение с тези от страните от ЕИП. Докато Решение по дело ELISA се отнася само до отношенията между посочените държави членки [29], възниква въпросът дали подходът, възприет в това решение, се отнася и до отношенията между държавите членки и страните от ЕИП или дали последните трябва да се приравняват на други трети страни.

52. Струва ми се, че посоченото по-горе Решение по дело ELISA включва два аспекта, които могат да бъдат от значение за целите на настоящото производство, и по отношение на които страните са направили различни изводи. Първият аспект се отнася до основаната на принципа на пропорционалност възможност за данъчнозадължено лице да компенсира липсата на официална рамка на сътрудничество между данъчните органи — или нейната неприложимост в конкретен случай — чрез предоставяне на информация директно на данъчните органи. Вторият аспект е значението, което следва да се отдава на

28 — Решение по дело ELISA, посочено по-горе (точки 35—37).

29 — Решение по дело ELISA, посочено по-горе (точка 10).

съществуването на такава официална рамка в законодателството на Съюза.

53. Не съм склонен да разпростра обхвата на Решение по дело ELISA, посочено по-горе, и по отношение на настоящото дело, доколкото в това решение е предвидена възможността за замяна на механизмите за сътрудничество между данъчните органи на различните държави с доказателства, представени от данъчнозадълженото лице [30].

54. Една ефективна и справедлива система за пряко данъчно облагане може да функционира само на основата на доверие в данните, декларирани от данъчнозадължените лица. Това обаче може да се постигне само ако данъчните органи разполагат с подходящи средства, за да проверяват достоверността на данните, представени от данъчнозадължените лица, използвайки други източници на информация като публичните регистри, осъществявайки данъчна проверка върху счетоводните книжа на данъчнозадълженото лице, или евентуално използвайки данни, предоставени от чуждестранните данъчни органи. За да бъде достоверна, информацията, предоставена от данъчнозадължените лица, трябва също да може да бъде проверена от данъчните органи [31]. Според мен изискването предоставената от данъчнозадължените лица информация да бъде проверима като цяло не противоречи на принципа на пропорционалност.

55. Освен това в данъчна система, основана на принципа на законосъобразност, данъчните органи не могат да откажат да вземат предвид информацията, предоставена от данъчнозадължените лица, без да посочат мотиви за такъв отказ. Тъй като изглежда изключено Съдът да е възнамерявал да признае такова дискреционно правомощие на данъчните органи, възниква въпросът по кои критерии те могат да установят дали информацията е недостатъчна и поради това е необходимо да се представят допълнителни доказателства, както е предвидено в точка 99 от Решение по дело ELISA, посочено по-горе, ако хипотетично те не са в състояние да проверят точността на въпросната информация, тъй като не съществува никакъв механизъм за сътрудничество в данъчната област с органите на съответната държава.

56. В данъчното право въпросът за разпределянето на тежестта на доказване е сложен. Що се отнася до правото на Съюза, съдебната практика може да бъде обобщена по следния начин: тежестта на доказване на липсата на легитимна цел, оправдаваща съществуването на създадена за данъчни цели структура, пада върху данъчните органи, като те могат да правят известни предположения относно съществуването на изкуствени структури [32]. Данъчнозадължените лица трябва винаги да могат да оспорят такива предположения, като докажат реалния характер на търговските цели, преследвани от въпросната структура. Данъчните органи обаче не са

30 — Решение по дело ELISA, посочено по-горе (точки 93—96).

31 — Вж. Решение по дело A, посочено по-горе (точки 61 и 62), в което Съдът подчертава значимостта на обстоятелството, че данните трябва да бъдат достоверни и проверими.

32 — Вж. относно съдебната практика *Weber*, D. Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms — Kluwer Law International. 2005. (p. 161, sq.), както и Съобщение на Комисия, озаглавено „Прилагането на мерки за борба със злоупотребите при прякото данъчно облагане — в рамките на ЕС и по отношение на трети държави“ (COM(2007) 785 окончателен, стр. 3).

обвързани с доказателствата, които не могат да бъдат проверени.

57. Освен това, що се отнася до освобождаване от облагане и до други данъчни облекчения, съвсем естествено е данъчнозадълженото лице да представи доказателства, че са налице необходимите изисквания за тяхното ползване. Според мен член 990 E от CGI е съобразен с този подход. Освобождаване от облагане се предоставя на всяко юридическо лице, което представи точна информация, доколкото тези данни могат да бъдат проверени директно от данъчните органи или в сътрудничество с органите на други заинтересовани държави.

58. Що се отнася до отношенията между държавите членки, нямам намерение да поставям под въпрос горепосоченото Решение по дело ELISA. При все това не мога да предложа възприетото от Съда тълкуване в това решение да се разпростре към отношенията със страните от ЕИП или други трети страни, тъй като от гледна точка на принципа на пропорционалност според мен няма относима разлика в положението на местните данъчнозадължени лица в тези две категории страни. Всъщност Комисията като че ли иска да внуши, че при липса на подходяща спогодба за обмен на информация със съответната държава, критерият за пропорционалност не се прилага към страните от ЕИП [33].

59. Освен това, що се отнася до влиянието на общностните мерки за хармонизиране в областта на счетоводството на дружествата, следва да се изясни позицията на Съда в горепосоченото Решение по дело A. Според мен анализът на Съда трябва да се разглежда в неговия контекст [34]. Струва ми се, че изложената от Съда теза по този въпрос се отнася до положение, в което данъчнозадълженото лице представя на данъчните органи доказателства, които те не са в състояние да проверят с помощта на чуждестранните данъчни органи. Съдът по никакъв начин не квалифицира това положение като „нормално“ или „желателно“; той само подчертава, че в такова положение счетоводните документи, предоставени

33 — Вж. Съобщение на Комисията (посочено по-горе в бележка под линия 32, стр. 6: „Мерките за борба със злоупотребите трябва следователно да бъдат точно насочени към напълно изкуствените действия, целящи заобикаляне на националното законодателство (или транспонираните общностни правила). Такъв е и случаят с прилагането на правилата за борба със злоупотребите по отношение на [страните от] ЕИП (с изключение на ситуациите, при които няма адекватна договореност за обмен на информация със съответната [държава]). С оглед гарантирането, че такива правила са съответстващи на целта за ограничаване на злоупотребите и осигуряване на правна сигурност е необходимо да бъдат предоставени подходящи защитни механизми, които да позволяват на [данъчнозадължените лица] да предоставят доказателства за каквато и да е икономическа целесъобразност във връзка с извършените от тях договорености“.

34 — Решение по дело A, посочено по-горе (точка 62): „На второ място, както отбелязва генералният адвокат в точки 141—143 от заключението си, когато става въпрос за доказателствата, които данъчнозадълженото лице може да представи, за да даде възможност на данъчните органи да проверят дали предвидените в националното законодателство условия са изпълнени, общностните мерки за хармонизиране, които се прилагат в държавите членки в областта на счетоводството на дружествата, предоставят на данъчнозадълженото лице възможността да представи достоверни данни за структурата и дейностите на дружество, установено в друга държава членка, които могат да бъдат проверени, докато такава възможност не е гарантирана на данъчнозадълженото лице, когато става въпрос за дружество, установено в трета страна, която не е задължена да прилага тези общностни мерки“.

от дружество, което е установено в страна от ЕИП, са по-достоверни в сравнение с тези, предоставени от дружество, което е установено в трета страна, която не прилага същите правила. Следователно Съдът прави сравнителна преценка. Следва да се подчертае, че данъчнозадължените лица в държавите членки не могат да изискват предприятията да се облагат само въз основа на техните счетоводни книжа, макар и те да са централна отправна точка, при условие че се съблюдават счетоводните правила.

60. По отношение на установяването на самоличността на акционерите следва да се отбележи, че приетите в областта на счетоводството директиви не засягат въпроса за самоличността на акционерите. Този въпрос се разглежда от Директива 2004/109/ЕО, но само по отношение на уведомяването за придобиване или продажба на значителни дялови участия на един регулиран пазар [35]. Във всеки случай установяването на самоличността на акционерите е сложен въпрос и възприетите модели в различните държави членки се различават значително, като варират от задължително вписване на акциите до възможността за издаване акции на приносител.

61. От друга страна, следва да се подчертаят последиците от двата принципа, залегнали в основата на Споразумението за ЕИП, а именно принципът на недопускане на дискриминация и принципът за еднородно тълкуване.

62. Съвсем очевидно свободното движение на капитали е обхванато от Договора и от Споразумението за ЕИП [36]. По отношение на данъчните въпроси тези две системи са различни. Що се отнася до правото на Съюза, прякото данъчно облагане е от компетентността на държавите членки, като те трябва да упражняват тази компетентност при спазване на правото на Съюза [37]. Все пак Съюзът винаги е разполагал с известна компетентност за приемане на мерки за сближаване на данъчните разпоредби в държавите членки, включително на тези, свързани с прякото данъчно облагане. Тази компетентност се упражнява отдавна [38]. Що се отнася до Споразумението

35 — Директива 2004/109/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 15 декември 2004 година относно хармонизиране на изискванията за прозрачност по отношение на информацията за издателите, чиито ценни книжа са допуснати за търгуване на регулиран пазар, и за изменение на Директива 2001/34/ЕО (ОВ L 390, стр. 38; Специално издание на български език, 2007 г., глава 6, том 7, стр. 172, членове 9—16).

36 — Вж. по-специално Решение по дело Ospelt и Schlössle Weissenberg, посочено по-горе (точка 31).

37 — Вж. по-специално Решение от 13 декември 2005 г. по дело Marks & Spencer (C-446/03, Recueil, стр. I-10837, точка 29) и Решение по дело Комисия/Италия, посочено по-горе (точка 28).

38 — Вж. по-специално Директива 90/434/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане, приложима спрямо сливанията, разделянията, прехвърлянията на активи и замените на акции по отношение на дружества от различни държави членки (ОВ L 225, стр.1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 92), отменена с Директива 2009/133/ЕО на Съвета от 19 октомври 2009 година (ОВ L 310, стр. 34); Директива 90/435/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки (ОВ L 225, стр. 6; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 97); Конвенция за премахването на двойното данъчно облагане във връзка с корекцията на печалби на свързани предприятия (90/436/ЕИО), (ОВ L 225, стр. 10; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 69, стр. 207); Директива 2003/48/ЕО на Съвета от 3 юни 2003 година относно данъчното облагане на доходи от спестявания под формата на лихвени плащания (ОВ L 157, стр. 38; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 64), както и Директива 2003/49/ЕО на Съвета от 3 юни 2003 година относно общата система на данъчно облагане на плащания на лихви и роялти между свързани дружества от различни държави членки (ОВ L 157, стр. 49; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 75).

за ЕИП, което не възпроизвежда всички елементи и области от правния ред на Съюза, прякото данъчно облагане a fortiori е по-слабо регламентирано [39].

63. Обстоятелството, че Споразумението за ЕИП не се отнася до прякото данъчно облагане и не предвижда рамка за административно сътрудничество в областта на данъчното облагане, според мен означава, че е налице различен правен контекст.

64. Освен това рамката за административно сътрудничество в областта на данъчното облагане, установена с приемането на Директива 77/977, а след това засилена с последващите изменения на тази директива, понастоящем е в процес на преработване от страна на законодателя по предложение на Комисията [40]. Дори преди приемането на това предложение, установената от Съюза в тази област рамка несъмнено вече е на съвсем различно равнище от тази, която се прилага в отношенията с третите страни, в т.ч. страните от ЕИП. Не ми се струва преувеличено да напомня за появата на сътрудничество в отношенията между държавите членки на Съюза, което е близко до солидарност в областта на данъчното облагане, и макар несъмнено непълно, представлява все пак единна и постоянно развиваща се рамка [41].

65. Ето защо ми се струва, че очертаните различия в правната рамка на сътрудничеството в данъчната област напълно оправдават различното третиране, от една страна, на отношенията между държавите членки на Съюза, и от друга страна, на отношенията между тези държави и страните от ЕИП.

66. При тези обстоятелства предлагам на Съда да отговори на Cour de cassation в смисъл, че член 40 от Споразумението за ЕИП допуска национално законодателство като разглежданото в главното производство.

67. Що се отнася до спора по главното производство, бих искал накрая да добавя, че в съдебното заседание се изясни, че Établissements Rimbaud е дружество, чийто едноличен акционер е швейцарски гражданин, който използва съответния недвижим имот като второ жилище. Френските данъчни органи вероятно са запознати с тези подробности. Може основателно

39 — Вж. за по-разширително тълкуване Решение на Съда на ЕАСТ от 23 ноември 2004 г. по дело Fokus Bank ASA (E-1/04, Report of EFTA Court, стр. 15), точка 20 и сл.

40 — Вж. Предложение за директива на Съвета относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане (COM (2009) 29 окончателен).

41 — Както Съдът установява в Решение по дело A, посочено по-горе (точка 61), отношенията между държавите членки се осъществяват в една обща правна рамка, характеризираща се със съществуването на общностна правна уредба като Директива 77/799, която въвежда взаимни задължения за взаимопомощ. Въпреки че в областите, които спадат към приложното поле на тази директива, задължението за оказване на съдействие е ограничено, това не променя факта, че Директивата установява рамка за сътрудничество между компетентните органи на държавите членки, каквото не съществува между тях и компетентните органи на трета страна, когато последната не е поела никакво задължение за взаимопомощ.

да си зададем въпроса дали при тези обстоятелства не изглежда несправедливо и несъразмерно на френските органи да се признае възможността да откажат на посоченото дружество да докаже истинността на тези фактически обстоятелства.

68. Въздържам се обаче да направя такова заключение. В някои конкретни случаи прилагането на данъчни разпоредби, които налагат изисквания за форма, може да изглежда несправедливо. Все пак според мен не е изключено в положение, в което гражданин на трета страна инвестира в недвижим имот, разположен в държава членка, и го използва за лични цели, при това посредством дружество, установено в Лихтенщайн, на което е единствен акционер, да става въпрос за напълно изкуствена структура [42].

69. При всички положения не е от компетентността на Съда да се произнася по данъчното облагане на жалбоподателя в главното производство. Освен това Съдът няма достъп до всички релевантни в това отношение фактически обстоятелства. Съдът следва да даде тълкуване на член 40 от Споразумението за ЕИП, което да може също да се прилага и за случаи с идентична или сходна фактическа обстановка. Тълкуването на Споразумението за ЕИП, което предлагам на Съда, очевидно допуска прилагането на национални разпоредби, които имат за цел конкретно да поправят едно несправедливо данъчно положение, доколкото в националния правен ред съществуват такива разпоредби.

42 — Вж. по-специално Решение от 12 септември 2006 г. по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Recueil, стр. I-7995, точки 55 и 68) и Решение от 13 март 2007 г. по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Сборник, стр. I-2107, точки 72 и 74).

VII — Заключение

70. С оглед на всички изложени по-горе съображения предлагам да се отговори на преюдициалния въпрос, поставен от Cour de cassation, по следния начин:

„Член 40 от Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 година допуска законодателство като това по член 990 D и сл. от френския Code général des impôts в приложимата им към съответния момент редакция, което освобождава дружествата със седалище във Франция от 3 % данък върху пазарната стойност на разположени във Франция недвижими имоти, и което поставя това освобождаване по отношение на дружество със седалище в страна от Европейското икономическо пространство, която не е член на Европейския съюз, в зависимост от съществуването на сключена спогодба за административна взаимопомощ между Франция и тази държава с цел борба с данъчната измама и избягването на данъци, или в зависимост от обстоятелството, че по силата на договор, който съдържа клауза за недопускане на дискриминация въз основа на гражданство, тези юридически лица не трябва да понасят по-голяма данъчна тежест от тази, която се прилага спрямо установените във Франция дружества“.