

Byla C-451/05

Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA)

prieš

Directeur général des impôts, Ministère public

(Cour de cassation (Prancūzija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Tiesioginiai mokesčiai – Mokestis už juridinių asmenų Prancūzijoje turimo nekilnojamojo turto komercinį vertę – Pagal Liuksemburgo teisę steigtos kontroliuojamos bendrovės – Atsisakymas atleisti nuo mokesčio – Direktyva 77/799/EEB – Nebaigtinis išvardytų mokesčių sąrašas – Panašus mokestis – Pasikeitimo informacija ribos – Dvišalis sutartis – EB sutarties 73b straipsnis (dabar – EB 56 straipsnis) – Laisvas kapitalo judėjimas – Kova su sukaviimu mokesčių srityje“

Sprendimo santrauka

1. Teisės aktų derinimas – Valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalba tiesioginiams ir netiesioginiams mokesčiams srityje – Direktyva 77/799

(Tarybos direktyvos 77/799 1 straipsnio 2 ir 3 dalys)

2. Teisės aktų derinimas – Valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalba tiesioginiams ir netiesioginiams mokesčiams srityje – Direktyva 77/799

(Tarybos direktyvos 77/799 8 straipsnio 1 dalis)

3. Laisvas kapitalo judėjimas – Apribojimai – Mokestis už juridinių asmenų turimo nekilnojamojo turto komercinį vertę

(EB sutarties 73b straipsnis (dabar – EB 56 straipsnis))

1. Valstybės narės nustatytas mokestis už juridinių asmenų joje turimo nekilnojamojo turto komercinį vertę yra panašus į mokesčius, numatytus Direktyvos 77/799 dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginiams ar netiesioginiams mokesčiams srityje 1 straipsnio 3 dalyje, ir pagal šios direktyvos 1 straipsnio 2 dalį taikomas kapitalo elementams.

(žr. 37 punktą ir rezoliucijos dalies 1 punktą)

2. Direktyva 77/799 dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginiams ar netiesioginiams mokesčiams srityje, o būtent jos 8 straipsnio 1 dalis, nedraudžia dviem valstybėms narėms sudaryti tarptautinės sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir tarpusavio administracinės pagalbos pajamų ir kapitalo mokesčių srityje tvarkos nustatymo, kuri netaikoma vienos valstybės narės minėtoje direktyvoje nustatytu mokesčių apmokestinamiems asmenims, jei valstybės narės, kuri turėtų pateikti informaciją, įstatymai arba administracinė praktika draudžia kompetentingai institucijai rinkti ar naudoti šią informaciją pačios šios valstybės narės tikslams, o tai turi patikrinti nacionalinės teisės.

(žr. 55 punktą ir rezoliucinės dalies 2 punktą)

3. Sutarties 73b straipsnis (dabar – EB 56 straipsnis) turi būti aiškinamas kaip draudžiantis tokiam nacionaliniam įstatymui, kuris atleidžia nuo mokesčio už juridinį asmenį šioje valstybėje narėje turimo nekilnojamojo turto komercinį vertę joje steigtas bendroves, o kitoje valstybėje narėje steigtoms bendrovoms numato minėtą atleidimą nuo mokesčio su sąlyga, kad tarp atitinkamos valstybės narės ir šios kitos valstybės yra sudaryta sutartis dėl administracinės pagalbos kovojančios su sukaviavimu ir mokesčių vengimu, arba su sąlyga, kad taikant sutartį, kurioje numatyta nediskriminavimo pilietybės pagrindu išlyga, šios bendrovės neturi būti daugiau apmokestinamos nei pirmoje valstybėje narėje steigtos bendrovės, ir neleidžia kitoje valstybėje narėje steigtoms bendrovoms pateikti dokumentinį rodymą, jog akcininkai fiziniai asmenys tapatybei nustatyti.

(žr. 102 punktą ir rezoliucinės dalies 3 punktą)

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija)

SPRENDIMAS

2007 m. spalio 11 d.(*)

„Tiesioginiai mokesčiai – Mokestis už juridinį asmenį Prancūzijoje turimo nekilnojamojo turto komercinį vertę – Pagal Liuksemburgo teisę steigtos kontroliuojamosios bendrovės – Atsisakymas atleisti nuo mokesčio – Direktyva 77/799/EEB – Nebaigtinis išvardytų mokesčių sąrašas – Panašus mokestis – Pasikeitimo informacija ribos – Dvišalė sutartis – EB sutarties 73b straipsnis (dabar – EB 56 straipsnis) – Laisvas kapitalo judėjimas – Kova su sukaviavimu mokesčių srityje“

Byloje C-451/05

dėl *Cour de Cassation* (Prancūzija) 2005 m. gruodžio 13 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2005 m. gruodžio 19 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Européenne et Luxembourgeoise d'Investissements SA (ELISA)

prieš

Directeur général des impôts,

Ministère public,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teis?jai E. Juhász, G. Arestis (praneš?jas), J. Malenovský ir T. von Danwitz,

generalinis advokatas J. Mazák,

pos?džio sekretorius J. Swedenborg, administratorius,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2007 m. sausio 24 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- *Européenne et Liuksemburgaseoise d'investissements SA*, atstovaujamos advokato J.?J. Gattineau,
- Pranc?zijos vyriausyb?s, atstovaujamos G. de Bergues ir J.?C. Gracia,
- Graikijos vyriausyb?s, atstovaujamos S. Spyropoulos, Z. Chatzipavlou ir K. Boskovits,
- Italijos vyriausyb?s, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocato dello Stato* G. De Bellis,
- Nyderland? vyriausyb?s, atstovaujamos H. G. Sevenster ir M. de Grave,
- Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s, atstovaujamos V. Jackson, padedamos *barrister* T. Ward,
- Europos Bendrij? Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir J.?P. Keppenne,
- susipažin?s su 2007 m. balandžio 26 d. pos?dyje pateikta generalinio advokato išvada, priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s su EB sutarties 52 straipsnio (po pakeitimo – EB 43 straipsnis) ir 73b straipsnio (dabar ? EB 56 straipsnis) bei 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvos 77/799/EEB d?l valstybi? nari? kompetenting? institucij? tarpusavio pagalbos tiesiogini? ir netiesiogini? mokes?i? srityje (OL L 336, p. 15) iš dalies pakeistos 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva 92/12/EEB (OL L 76, p. 1, toliau – Direktyva 77/799), 1 straipsnio išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas byloje tarp *Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA* (toliau – *ELISA*) ir *directeur général des impôts* (generalinis mokes?i? direktorius) d?l šios bendrov?s apmokestinimo mokes?iu už juridini? asmen? Pranc?zijoje turimo nekilnojamojo turto komercin? vert? (toliau – skundžiamas mokestis).

Teisinis pagrindas

Bendrijos teis?

3 Direktyvos 77/799 1 straipsnis „Bendrosios nuostatos“ numato:

„1. Pagal ši? direktyv? valstyb?s nar?s atsakingos institucijos kei?iasi visa informacija, kuri gali pad?ti joms teisingai apskai?iuoti pajam? ir kapitalo mokes?ius <...>

2. Visi mokes?iai, kurie taikomi visoms pajamoms, visam kapitalui arba pajam? ar kapitalo

elementams, ?skaitant kilnojamojo arba nekilnojamojo turto realizavimo pajam? mokes?ius, mokes?ius, taikomus darbo užmokes?io sumoms, kuriuos moka ?mon?s, bei kapitalo prieaugio mokes?ius, yra pajam? ir kapitalo mokes?iai, neatsižvelgiant ? j? taikymo b?d?.

3. Šio straipsnio 2 dalyje išvardyti mokes?iai šiuo metu toliau išvardytose šalyse yra tokie:

<...>

Pranc?zijoje:

Impôt sur le revenu,

Impôt sur les sociétés,

Taxe professionnelle,

Taxe foncière sur les propriétés bâties,

Taxe foncière sur les propriétés non bâties;

<...>

4. 1 dalis taip pat taikoma bet kokiems papildomiems arba panašiams mokes?iams, v?liau taikomiems kartu su 3 dalyje išvardytais mokes?iais arba vietoj j? <...>

<...>“

4 Direktyvos 77/799 2, 3 ir 4 straipsniai numato atitinkamai nuostatas, susijusias su pasikeitimu informacija pagal prašym?, reguliaru pasikeitimu ir savaiminiu pasikeitimu informacija, numatyta šios direktyvos 1 straipsnio 1 dalyje.

5 Min?tos direktyvos 8 straipsnis „Pasikeitimo informacija apribojimais“ nustato:

„1. Ši direktyva ne?pareigoja atlikti tyrimo arba suteikti informacijos, jeigu valstyb?s nar?s, kuri tur?t? pateikti tokia? informacij?, ?statymai arba administracin? praktika draudžia kompetentingai institucijai atlikti šiuos tyrimus arba surinkti ar naudoti šia? informacij? šios valstyb?s tikslams.

2. Prašymas suteikti informacij?, kuri atskleist? komercin?, pramonin? arba profesin? paslapt? ar komercin? proces? arba kuri prieštaraut? viešajai tvarkai, gali b?ti atmestas.

3. Valstyb?s nar?s kompetentinga institucija gali atsisakyti suteikti informacij?, jeigu suinteresuotoji valstyb? d?l praktini? arba teisini? priežas?i? negali suteikti panašios informacijos.“
(Pataisytas vertimas.)

6 Direktyvos 77/799 11 straipsnis „Platesni? pagalbos teikimo nuostat? taikymas“ numato, kad „pirmiau išd?stytos nuostatos netrukdo vykdyti joki? platesni? pasikeitimo informacija ?sipareigojim?, kurie gali b?ti numatyti kituose teis?s aktuose.“

Nacionalin? teis?

7 Bendrojo mokes?i? kodekso (Code general des impôt, toliau – CGI), iš dalies pakeisto 1992 m. gruodžio 30 d. ?statymu Nr. 92-1376, kuris yra 1993 m. Finans? ?statymas (1992 m. gruodžio 31 d. JORF Nr. 304) 990D ir 990 E straipsniai numato:

„990 D straipsnis

Juridiniai asmenys, kurie tiesiogiai ar per tarpininką turi nuosavybės teisę vieną ar kelis nekilnojamuosius objektus Prancūzijoje arba turi daiktines (*in rem*) teises tokiam turtui, turi mokėti metinį 3 % šio nekilnojamojo daikto ar teisių komercinės vertės mokestį.

Visi juridiniai asmenys, kurie bet kokia forma ir dalimi yra juridinio asmens – turto ar daiktinių teisių savininko ar esančio trečiojo juridinio asmens, kuris pats yra turto ar teisių savininkas ar tarpininkas dalyvių grandinėje, dalyviu – dalyviai, laikomi turinčiais nekilnojamojo turtą ar teises į Prancūzijoje per tarpininką. Ši nuostata taikoma neatsižvelgiant į tarpininkais esančių juridinių asmenų skaičių.

990 E straipsnis

990D straipsnyje numatytas mokestis netaikomas:

1. Juridiniams asmenims, kurių Prancūzijoje esantis nekilnojamasis turtas pagal 990D straipsnį sudaro mažiau kaip 50 % viso jo turto, esančio Prancūzijoje. Šios nuostatos taikymo prasme į nekilnojamojo turtą neįskaičiuojamas turtas, kurį 990D straipsnyje numatyti juridiniai asmenys ar tarpininkai priskiria savo profesinei veiklai, kuri nėra susijusi su nekilnojamojo turto įsigijimu;
2. Juridiniams asmenims, turintiems buveinės šalyje ar teritorijoje, sudariusioje su Prancūzija susitarimą dėl administracinės pagalbos kovoje su sukčiavimu ir vengimu mokėti mokesčius, kurie kiekvienais metais ne vėliau kaip iki gegužės 15 d. 990F straipsnyje nurodytu sąkymu nustatytoje vietoje deklaruoja apie sausio 1 d. jo turto nekilnojamojo turto buvimo vietą, pateikia jo aprašymą, nurodo jo vertę, taip pat tą dieną buvusio jo dalyvių tapatybę bei dalyvių adresus ir kiekvieno iš jo turto akcijų skaičių;
3. Juridiniams asmenims, kurių administracijos buveinė yra Prancūzijoje, arba kitiems juridiniams asmenims, kuriems pagal sutartį negali būti taikoma didesnė mokestinė našta, jei jie kiekvienais metais praneša mokesčių administratoriui arba įsipareigoja, jam pareikalavus, pranešti ir praneša apie sausio 1 d. turto nekilnojamojo turto buvimo vietą, pateikia jo aprašymą, nurodo akcininkų, partnerių ir kitų dalyvių tapatybę bei jų adresus, taip pat kiekvieno iš jo turto akcijų skaičių ar kitas teises bei pateikia rodymus apie jo rezidavimo vietą mokesčių tikslais <...>.“

Tarptautinė teisė

8 Prancūzijos Respublikos ir Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės sudarytos sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir tarpusavio administracinės pagalbos taisyklių pajamų ir kapitalo mokesčių klausimais nustatymo, pasirašytos 1958 m. balandžio 1 d. Paryžiuje, iš dalies pakeistos 1970 m. rugsėjo 8 d. Paryžiuje pasirašyta papildoma sutartimi (toliau – 1958 m. balandžio 1 d. Sutartis) 21 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad:

„Vienos iš Susitariančiųjų Valstybių piliečiai, bendrovės ar kiti susivienijimai kitoje valstybėje neapmokestinami jokiais kitais ar didesniais mokesčiais nei tie, kurie taikomi pastarosios valstybės piliečiams, bendrovėms ar kitiems susivienijimams.“

9 1958 m. balandžio 1 d. Sutarties 22 straipsnio 1 dalis numato:

„Abiejų valstybių kompetentingos institucijos, siekdamos tinkamai taikyti šią sutartį, savo iniciatyva arba esant prašymui, abipusiškumo pagrindu gali keistis tokia informacija, kuri abiejų valstybių mokesčių įstatymai leidžia gauti pagal prastas administracines procedūras <...>“

10 1970 m. rugsėjo 8 d. Prancūzijos ir Liuksemburgo vyriausybės, pasikeitusios laiškais, susijusiais su 1958 m. balandžio 1 d. Sutartimi, nusprendė, kad „nuo šios sutarties įsigaliojimo ji nebus taikoma kontroliuojančiosioms bendrovėms („sociétés holding“), apibrėžtoms atitinkamuose Liuksemburgo teisės aktuose (šiuo metu – 1929 m. liepos 31 d. įstatymas ir 1937 m. gruodžio 27 d. Dekretas-įstatymas), taip pat bet kurioms pajamoms, kurias mokesčių tikslais Prancūzijoje reziduojantis asmuo gauna iš šios bendrovės, ar bet kurioms akcijoms, kurias toks asmuo turi tokiose kontroliuojančiose bendrovėse“.

11 Įsisteigimo sutartis tarp Prancūzijos Respublikos ir Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės, pasirašyta 1930 m. kovo 31 d. Paryžiuje, numato didžiausio palankumo režimą.

12 Pagal šios sutarties 9 straipsnį „Aukštosios Susitariančiosios Šalys per trumpiausią laikotarpį įsipareigoja sudaryti specialią sutartį dėl piliečiams ir bendrovėms taikomų mokesčių, mokėto ir rinkliavų bei sureglamentuoti dvigubo apmokestinimo klausimus“.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

13 *ELISA* yra pagal 1929 m. liepos 31 d. Liuksemburgo įstatymų dėl kontroliuojančiųjų bendrovėms („Holding companies“) taikytinos apmokestinimo schemos (Mém. 1929, p. 685), iš dalies pakeisto 1989 m. kovo 24 d. Didžiosios Hercogystės reglamentu (Mém. A 1989, p. 181), steigta kontroliuojančioji bendrovė.

14 Pagal šio įstatymo 1 straipsnio antrąjį pastraipą kontroliuojančioji bendrovė yra neapmokestinama pelno mokesčiu, papildoma rinkliava, papildomu mokesčiu, taip pat pajamų iš kapitalo mokesčiu bei vietos mokesčiais. Pagal minėto įstatymo 1 straipsnio šeštąjį pastraipą teisė kontroliuoti ir atlikti tyrimą, kuris apsiriboja su bendrovės mokestiniu statusu susijusių faktų bei duomenų, taip pat siekiant užtikrinti ir patikrinti teisingą ir tikslų bendrovės mokėtinų mokesčių surinkimą gauti duomenų tyrimu ir nagrinėjimu, turi registruojanti institucija.

15 Pagal prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimą *ELISA* priklauso keletas nekilnojamojo turto objektų Prancūzijos teritorijoje, todėl jai taikomos CGI 990 D ir paskesnių straipsnių nuostatos, nustatančios skundžiamą mokestį.

16 Taip pat iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimo išplaukia, kad *ELISA* užpildė įstatymo reikalaujamas mokesčio deklaracijas, tačiau priklausančio mokesčio nesumokėjo. 1997 m. gruodžio 18 d. pranešęs šiai bendrovei apie su šiuo mokesčiu susijusias baudas, mokesčių administratorius pradėjo jį išieškoti. Kai *ELISA* skundas buvo atmestas, ji padavė generalinį mokesčių direktorių Paryžiaus *Tribunal de grande instance* (Regioninis teismas), siekdama būti atleista nuo minėto mokesčio.

17 Po dviejų jai nepalankių sprendimų, kuriuos atitinkamai priėmė Paryžiaus *Tribunal de grande instance* 1999 m. spalio 28 d. ir Paryžiaus apeliacinis teismas 2001 m. liepos 5 d., *ELISA* pateikė kasacinį skundą.

18 *Cour de cassation* (Kasacinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar EB sutarties 52 ir tolesni straipsniai ir 73b bei tolesni straipsniai draudžia tokius teisės aktus, pavyzdžiui, (CGI) 990 D ir tolesnius straipsnius, kurie juridiniams asmenims, turintiems

administracijos buvein? Pranc?zijoje, suteikia teis? ? atleidim? nuo (skundžiamo) mokes?io ir kurie juridiniams asmenims, turintiems administracijos buvein? kitos šalies teritorijoje, net jei tai yra Europos Sąjungos valstyb? nar?, ši? teis? suteikia su sąlyga, jog tarp Pranc?zijos ir tos valstyb?s turi b?ti sudaryta sutartis dėl administracin?s pagalbos kovojant su suk?iavimu ir vengimu mok?ti mokes?ius, arba su sąlyga, kad, taikant sutartyje numatyt? diskriminavim? dėl pilietyb?s draudžian?i? nuostat?, tie juridiniai asmenys negali b?ti apmokestinami daugiau nei juridiniai asmenys, turintys administracijos buvein? Pranc?zijoje?

2. Ar skundžiamas mokestis yra kapitalo mokestis Direktyvos (77/799) 1 straipsnio prasme?

3. Jei atsakymas yra teigiamas, ar Direktyva (77/799) valstyb?ms nar?ms nustatyti tarpusavio pagalbos apmokestinimo srityje ?sipareigojimai draudžia pagal dvišal? sutart? dėl administracin?s pagalbos apmokestinimo srityje valstyb?ms nar?ms vykdyti tuos pa?ius ?sipareigojimus, kurie neapima mokes?i? mok?tojų kategorijos, šiuo atveju Liuksemburgo kontroliuojan?i?j? bendrovi??

4. Ar EB sutarties 52 ir tolesni straipsniai ir 73b ir tolesni straipsniai ?pareigoja valstyb? nar?, sudariusi? su kita šalimi, nesvarbu, ar ji yra Europos Sąjungos nar?, ar ne, sutart?, numatan?i? diskriminavim? apmokestinimo srityje draudžian?i? nuostat?, suteikti juridiniam asmeniui, turin?iam administracijos buvein? kitos valstyb?s nar?s teritorijoje, tas pa?ias lengvatas, kokios nustatytos toje nuostatoje, kai tam juridiniam asmeniui priklauso vienas ar keli nekilnojamieji objektai pirmosios valstyb?s nar?s teritorijoje, o antra valstyb? nar? nėra susijusi su pirm?ja lygiaverte nuostata?“

Dėl prejudicini? klausim?

19 Pirmiausia reikia teigti, kad pagrindin? byla susijusi su aplinkyb?mis, apiman?iomis valstybes nares, bet ne tre?i?sis valstybes. Todėl atsakymai ? prejudicinius klausimus susij? tik su santykiais tarp valstybi? nari?.

Dėl antrojo klausimo

20 Antruoju klausimu, kur? reikia išnagrin?ti pirmiausia, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar skundžiamas mokestis yra kapitalo mokestis Direktyvos 77/799 1 straipsnio prasme.

21 Šiuo klausimu pirmiausia reikia priminti, kad iš Direktyvos 77/799 1 straipsnio 2 dalies išplaukia, jog visi mokes?iai, kurie taikomi visoms pajamoms, visam kapitalui arba pajam? ar kapitalo elementams, ?skaitant kilnojamojo arba nekilnojamojo turto realizavimo pajam? mokes?ius, mokes?ius, taikomus darbo užmokes?io sumoms, kuriuos moka ?mon?s, bei kapitalo prieaugio mokes?ius, yra pajam? ir kapitalo mokes?iai, neatsižvelgiant ? j? surinkimo b?d?.

22 Iš šios nuostatos aiškiai išplaukia, kad, be mokes?i? nuo vis? pajam? ar viso turto, Direktyva 77/799 apima taip pat mokes?ius, renkamus nuo pajam? ar turto element?. Todėl tokie mokes?iai, neatsižvelgiant ? j? pavadinimus, yra mokes?i?, kuri? atžvilgiu valstybi? nari? kompetentingos institucijos pagal Direktyv? 77/799 kei?iasi informacija, leidžian?ia joms teisingai apskai?iuoti min?tus mokes?ius, dalis.

23 Antra, pagal Direktyvos 77/799 1 straipsnio 3 dal?, kiek tai susij? su Pranc?zija, šio straipsnio 2 dalyje numatyti mokes?iai yra *impôt sur le revenu*, *impôt sur les sociétés*, *taxe professionnelle*, *taxe foncière sur les propriétés bâties* ir *taxe foncière sur les propriétés non-bâties*.

24 Iš Direktyvos 77/799 1 straipsnio 3 dalies nuostatos neabejotinai išplaukia, kad šiame

straipsnyje išvardyt? mokes?i? s?rašas n?ra baigtinis.

25 Esant šioms aplinkyb?ms reikia atmesti argument?, kad kadangi skundžiamo mokes?io n?ra tarp Direktyvos 77/799 1 straipsnio 3 dalyje numatyt? mokes?i?, ši direktyva netur?t? b?ti taikoma pagrindin?je byloje.

26 Direktyvos 77/799 1 straipsnio 3 dalyje mokes?i? s?rašo nebaigtinis pob?dis yra patvirtintas šio straipsnio 4 dalimi, kuri numato, kad valstybi? nari? kompetentingos institucijos kei?iasi bet kokia informacija, kuri gali pad?ti joms atlikti teising? bet koki? papildom? arba panaši? mokes?i?, v?liau taikom? kartu su 3 dalyje išvardytais mokes?iais arba vietoj j?, ?vertinim?.

27 Pripažindama, kad Direktyvos 77/799 1 straipsnio 3 dalyje mokes?i? s?rašas n?ra baigtinis, Pranc?zijos vyriausyb? vis d?lto tvirtina, jog skundžiamo mokes?io savyb?s neleidžia jo prilyginti turto mokes?iui Direktyvos 77/799 1 straipsnio 1–3 dali? prasme ir tod?l ši direktyva neturi b?ti taikoma pagrindin?je byloje.

28 Šiuo klausimu min?ta vyriausyb? tvirtina, kad, pirma, skundžiamas mokestis taikomas ne fiziniams, o juridiniams asmenims ir, antra, šio mokes?io tikslas yra kovoti su mokes?i? vengimu.

29 Kalbant apie pirm? pateikt? argument?, reikia konstatuoti, kad iš Direktyvos 77/799 1 straipsnio 3 dalies išplaukia, jog tarp mokes?i?, apie kuriuos valstybi? nari? kompetentingos institucijos turi keistis informacija, kuri gali pad?ti joms atlikti teising? mokes?i? ?vertinim?, yra mokes?i?, kurie taikomi ir juridiniams asmenims, pavyzdžiui, *taxe professionnelle*, kur? aiškiai nurodo Direktyvos 77/799 1 straipsnio 3 dalis.

30 Iš to išplaukia, kad reikia atmesti argumentus, jog Direktyvoje 77/799 numatyti mokes?iai netaikomi juridiniams asmenims.

31 Kalbant apie antr? Pranc?zijos vyriausyb?s argument? reikia priminti, kad teiginys, jog skundžiamo mokes?io tikslas yra kovoti su mokes?i? vengimu, savaime negali sukelti abejoni? d?l Direktyvos 77/799 taikytinumo pagrindin?je byloje.

32 Be to, reikia priminti, kad b?tent siekiant kovoti su suk?iavimu ir mokes?i? vengimu, taip pat leisti teisingai ?vertinti pajam? ir kapitalo mokes?ius Direktyva 77/799 buvo nustatyta sistema, skirta stiprinti bendradarbiavim? tarp mokes?i? administratori? Bendrijos viduje (šiuo klausimu ypa? žr. 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimo *W. N.*, C?420/98, Rink. p. I?2847, 22 punkt? ir 2006 m. sausio 26 d. Sprendimo *Komisija prieš Taryb?*, C?533/03, Rink. p. I?1025, 70 ir 71 punktus).

33 Ta?iau atrodo, kad šiuo argumentu Pranc?zijos vyriausyb? siekia ?rodyti, jog skundžiamas mokestis neturi b?ti laikomas *impôt sur la fortune* Direktyvos 77/799 prasme. Š? tvirtinim? paremia faktas, kad skundžiamas mokestis taikomas juridiniams asmenims.

34 Ta?iau šis argumentas gali b?ti tik atmestas.

35 Iš ties?, be šio sprendimo 29 punkte pabr?žtos aplinkyb?s, kad iš Direktyvos 77/799 taikymo apimties visai n?ra pašalinami juridiniams asmenims taikomi mokes?iai, reikia priminti, kad skundžiam? mokest? turi mok?ti juridiniai asmenys, turintys nekilnojamojo turto Pranc?zijoje, ir kad jis skai?iuojamas nuo šio turto vert?s.

36 Reikia konstatuoti, kad min?tas mokestis taikomas atitinkamo juridinio asmens turto daliai. Taigi jis yra mokes?i?, neatsižvelgiant ? j? pavadinim?, taikom? pajam? ar kapitalo elementams Direktyvos 77/799 1 straipsnio 2 dalies prasme, dalis.

37 Iš to, kas min?ta, išplaukia, kad ? antr?j? klausim? reikia atsakyti, jog skundžiamas mokestis

yra panašus mokestis ? numatytus Direktyvos 77/799 1 straipsnio 3 dalyje ir renkamas nuo kapitalo element? šios direktyvos 1 straipsnio 2 dalies prasme.

D?l tre?iojo klausimo

38 Atsakant ? š? klausim? reikia priminti, pirma, valstybi? nari? pareigas, išplaukian?ias iš svarbi? Direktyvos 77/799 nuostat?, ir, antra, su šia byla susijusi? dviej? valstybi? nari? pareigas pagal 1958 m. balandžio 1 d. Sutart?.

39 Kalbant apie Direktyvoje 77/799 nustatytas pareigas pirmiausia reikia pabr?žti, kad pagal šios direktyvos 1 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis valstybi? nari? kompetentingos institucijos kei?iasi bet kokia informacija, kuri gali pad?ti joms atlikti teising? pajam? ir kapitalo mokes?i?, taip pat panaši? mokes?i?, kaip antai skundžiamas mokestis, ?vertinim?.

40 Be to, pagal Direktyvos 2 straipsn? informacija kei?iamasi gavus atitinkamos valstyb?s nar?s kompetentingos institucijos prašym?. Kaip išplaukia iš šios direktyvos 3 straipsnio, valstybi? nari? kompetentingos institucijos tam tikrais direktyvoje numatytais atvejais taip pat reguliariai kei?iasi informacija be išankstinio prašymo arba pagal min?tos direktyvos 4 straipsn? savaime.

41 Šiuo klausimu Direktyvos 77/799 8 straipsnio 1 dalis numato, kad direktyva ne?pareigoja atlikti tyrimo arba suteikti informacijos, jeigu valstyb?s nar?s, kuri tur?t? pateikti toki? informacij?, ?statymai arba administracin? praktika draudžia kompetentingai institucijai atlikti šiuos tyrimus arba rinkti ar naudoti ši? informacij? šios valstyb?s tikslams.

42 Galiausiai pagal Direktyvos 77/799 11 straipsn? jos nuostatos netrukdo vykdyti joki? platesni? pasikeitimo informacija ?sipareigojim?, kurie gali b?ti numatyti kituose teis?s aktuose.

43 Kalbant apie iš 1958 m. balandžio 1 d. Sutarties kylan?ius ?sipareigojimus, šios sutarties 22 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad abiej? atitinkam? valstybi?, šiuo atveju Pranc?zijos Respublikos ir Liuksemburgo Didžiosios Hercogyst?s, administracin?s institucijos, siekdamos tinkamai taikyti ši? sutart?, gali savo iniciatyva arba pagal prašym?, abipusiškumo pagrindu keistis tokia informacija, kuri? abiej? valstybi? mokes?i? ?statymai leidžia gauti pagal ?prastas administracines proced?ras. Ta?iau pasikeitimas informacija n?ra susij?s su pagal Liuksemburgo teis? ?steigtomis kontroliuojan?iosiomis bendrov?mis.

44 Iš min?tos sutarties formuluo?i? aiškiai išplaukia, kad ji numato tokius pa?ius ?sipareigojimus, kaip ir Direktyva 77/799.

45 Esant šioms aplinkyb?ms prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar Direktyvoje 77/799 valstyb?ms nar?ms nustatyti ?sipareigojimai tarpusavio pagalbos apmokestinimo srityje draudžia valstyb?ms nar?ms taikyti 1958 m. balandžio 1 d. Sutartyje nustatytus ?sipareigojimus.

46 Šiuo klausimu pirmiausia tvirtinama, kad iš šios sutarties kylantys ?sipareigojimai neturi jokios ?takos Direktyvos 77/799 taikymui. Graikijos vyriausyb?s teigimu, šiuos ?sipareigojimus bet kuriuo atveju apima direktyvos 11 straipsnis, kuris numato, kad šios nuostatos netrukdo vykdyti joki? platesni? pasikeitimo informacija ?sipareigojim?, kurie gali b?ti numatyti kituose teis?s aktuose.

47 Š? argument? reikia atmesti iš karto. Iš ties? nekyla abejoni?, kad, kiek tai susij? su pagal Liuksemburgo teis? ?steigtomis kontroliuojan?iosiomis bendrov?mis, iš 1958 m. balandžio 1 d. Sutarties kylantys ?sipareigojimai pasikeitimo informacija srityje n?ra platesni. Priešingai, j? tikslas yra apriboti ar net uždrausti min?t? pasikeitim? informacija, susijusia su min?tomis

kontroliuojan?iosiomis bendrov?mis.

48 Iš to išplaukia, kad Direktyvos 77/799 11 straipsniu negalima teis?tai remtis pagrindin?je byloje.

49 Antra, Pranc?zijos vyriausyb? tvirtina, kad iš Direktyvos 77/799 8 straipsnio 1 dalies išplaukia, jog ši direktyva nedraudžia šiuo atveju taikyti 1958 m. balandžio 1 d. Sutarties, kuri ? pasikeitimo informacija tarp atitinkam? nacionalini? administratori? sistem? ne?traukia pagal Liuksemburgo teis? ?steigt? kontroliuojan?i?j? bendrovi?.

50 Šiuo klausimu iš Direktyvos 77/799 8 straipsnio 1 dalies išplaukia, kad ji valstybi? nari? ne?pareigoja atlikti tyrimo arba suteikti informacijos, jeigu valstyb?s nar?s, kuri tur?t? pateikti toki? informacij?, ?statymai arba administracin? praktika draudžia kompetentingai institucijai atlikti šiuos tyrimus arba rinkti ar naudoti ši? informacij? šios valstyb?s tikslams.

51 Pranc?zijos vyriausyb?s nuomone, taikytini Liuksemburgo ?statymai apsiriboja reikalavimu, kad pagal Liuksemburgo teis? ?steigtos kontroliuojan?iosios bendrov?s pateikt? informacij? tik apie j? teisin? status?, ir draudžia reikalauti iš j? bet kokios informacijos mokes?i? tikslais.

52 Tod?l, jei tai yra numatyta taikytinuose Liuksemburgo ?statymuose, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, pagal Liuksemburgo teis? ?steigtoms kontroliuojan?iosioms bendrov?ms, kiek tai susij? su valstybi? nari? tarpusavio pagalba tiesiogini? ir netiesiogini? mokes?i? srityje, taikoma Direktyvos 77/799 8 straipsnio 1 dalis.

53 Tas pats taikytina 1958 m. balandžio 1 d. Sutar?iai, iš kurios išplaukia, kad sutarties šalys ne?trauk? ši? kontroliuojan?i?j? bendrovi? ? joje numatyt? informacijos sistem?.

54 Iš ties? 1958 m. balandžio 1 d. Sutartis tik atspindi Liuksemburgo ?statymus šioje srityje, tod?l šiai sutar?iai d?l jos ribotos taikymo apimties taikoma Direktyvos 77/799 8 straipsnio 1 dalis.

55 Esant šioms aplinkyb?ms ? tre?i?j? klausim? reikia atsakyti taip, kad Direktyva 77/799, o b?tent jos 8 straipsnio 1 dalis, nedraudžia dviem valstyb?ms nar?ms sudaryti tarptautin?s sutarties d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo ir tarpusavio pagalbos pajam? ir kapitalo mokes?i? srityje administracin?s tvarkos nustatymo, kuri netaikoma vienos valstyb?s nar?s min?toje direktyvoje nustatytu mokes?iu apmokestinamiems asmenims, jei valstyb?s nar?s, kuri tur?t? pateikti informacij?, ?statymai arba administracin? praktika draudžia kompetentingai institucijai rinkti ar naudoti ši? informacij? pa?ios šios valstyb?s nar?s tikslams, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

D?l pirmojo klausimo

56 Pirmuoju pateiktu klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Sutarties nuostatos, susijusios su ?sisteigimo laisve ir laisvu kapitalo jud?jimu, draudžia tok? nacionalin? reglamentavim?, koks nagrin?jamas pagrindin?je byloje, kuris Pranc?zijoje ?steigtas bendrovės atleidžia nuo skundžiamo mokes?io, o kitoje valstyb?je nar?je ?steigtoms bendrov?ms š? atleidim? taiko su s?lyga, kad tarp Pranc?zijos Respublikos ir tos valstyb?s turi b?ti sudaryta sutartis d?l administracin?s pagalbos kovoiant su suk?iavimu ir mokes?i? vengimu arba su s?lyga, kad, taikant sutartyje numatyt? diskriminavim? d?l pilietyb?s draudžian?i? nuostat?, šios bendrov?s neturi b?ti apmokestinamos daugiau nei Pranc?zijoje ?steigtos bendrov?s.

57 Kadangi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas Teisingumo Teismo prašo išaiškinti tiek Sutarties 52 straipsn?, susijus? su ?sisteigimo laisve, tiek 73b straipsn?, susijus? su

laisvu kapitalo judėjimu, reikia nustatyti, ar toks nacionalinis teisės aktas, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, gali patekti į šią laisvą apimtį.

58 Kalbant apie Sutarties 73b straipsnį, reikia priminti, kad teisės įsigyti, naudotis ir disponuoti nekilnojamuoju turtu kitos valstybės narės teritorijoje, kuri yra bėtinasis įsisteigimo teisės papildas, kaip išplaukia iš EB sutarties 54 straipsnio 3 dalies e punkto (po pakeitimo – EB 44 straipsnio 2 dalies e punktas), įgyvendinimas sukelia kapitalo judėjimą (2007 m. sausio 25 d. Sprendimo *Festersen*, C-370/05, Rink. p. I-0000, 22 punktas ir cituota teismo praktika).

59 Pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką kapitalo judėjimas apima sandorius, pagal kuriuos nerezidentai investuoja į nekilnojamąjį turtą valstybės narės teritorijoje, kaip tai matyti iš kapitalo judėjimo nomenklatūros, esančios 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyvos 88/361/EEB dėl Sutarties 67 straipsnio (šis straipsnis panaikintas Amsterdamo sutartimi) įgyvendinimo (OL L 178, p. 5) I priede, nes ši nomenklatūra išsaugo savo buvusią nominaliąją reikšmę siekiant apibrėžti kapitalo judėjimo srovę (žr. minėto sprendimo *Festersen* 23 punktą ir cituotą teismo praktiką).

60 Neginytina, kad ieškovų pagrindinėje byloje, pagal Liuksemburgo teisę steigta kontroliuojančioji bendrovė, įsigijo nekilnojamojo turto Prancūzijoje. Nekyla abejonė, kad tokia tarptautinė investicija yra kapitalo judėjimas minėtos nomenklatūros prasme (žr. 2005 m. liepos 5 d. Sprendimo *D.*, C-376/03, Rink. p. I-5821, 24 punktą).

61 Iš to išplaukia, kad toks nacionalinis teisės aktas, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, yra susijęs su laisvu kapitalo judėjimu.

62 Kalbant apie Sutarties 52 straipsnį, iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, kad įsisteigimo laisvė, kuri šis straipsnis pripažįsta Bendrijos piliečiams ir kuri apima į teisę imtis savarankiškai dirbančiąjį asmenį veiklos bei ją verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones tomis pačiomis sąlygomis, kurios įsisteigimo šalies teisės aktuose yra nustatytos jos pačios subjektams, bendrovių, įkurtų pagal valstybės narės teisę ir Bendrijoje turinčių savo registruotas būstines, centrinių administracijų ar pagrindinę verslo vietą, atžvilgiu apima teisę vykdyti savo veiklą atitinkamoje valstybėje narėje per dukterines bendroves, filialus ar atstovybes (2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *Keller Holding*, C-471/04, Rink. p. I-2107, 29 punktas; 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, Rink. p. I-8203, 17 punktas ir cituota teismo praktika).

63 Be to, „verslo vietos“ srovė Sutartyje yra labai plati srovė, reiškianti galimybę Bendrijos piliečiui nuolat ir nenutrūkstamai dalyvauti kitos valstybės narės nei jo kilmės valstybėje ekonominiame gyvenime ir iš to gauti naudos, taip skatinant ekonominį ir socialinį tarpusavio sąveiką Bendrijoje savarankiško darbo srityje (ypač žr. minėto sprendimo *Centro di Musicologia Walter Stauffer* 18 punktą ir cituotą teismo praktiką).

64 Tačiau tam, kad būtų galima taikyti nuostatas, susijusias su įsisteigimo laisve, iš esmės reikia, kad būtų užtikrintas nuolatinis buvimas priimančiojoje valstybėje narėje ir gyto ar turimo nekilnojamojo turto valdymas būtų aktyvus (minėto sprendimo *Centro di Musicologia Walter Stauffer* 19 punktas).

65 Šioje byloje, nors ieškovų pagrindinėje byloje turi nekilnojamojo turto Prancūzijoje, nei iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo aprašytą faktą, nei iš Teisingumo Teismui pateiktą pastabą neišplaukia, kad ji turi šį turtą kaip savo vykdomos veiklos dalį ar kad ji pati valdo savo nekilnojamąjį turtą.

66 Taigi darytina išvada, kad nuostatos, reglamentuojančios įsisteigimo laisvę, iš esmės

netaikytinos esant tokioms aplinkyboms, kokios nurodytos prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo sprendime.

67 Iš to, kas pasakyta, išplaukia, kad reikia išnagrinėti, ar nacionalinės teisės aktai, pavyzdžiui, nagrinėjami pagrindinėje byloje, sudaro kapitalo judėjimo apribojimą.

68 Visų pirma reikia priminti, kad, remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, nors tiesioginis apmokestinimas priskiriamas valstybių narių kompetencijai, pastarosios vis dėlto turėtų jį gyvendinti laikydamosi Bendrijos teisės (ypač žr. 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C-319/02, Rink. p. I-7477, 19 punktų; 2007 m. kovo 6 d. Sprendimo *Meilicke ir kt.*, C-292/04, Rink. p. I-0000, 19 punktų ir 2007 m. gegužės 24 d. Sprendimo *Holböck*, C-157/05, Rink. p. I-0000, 21 punktų).

69 Taip pat iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, kad Sutarties 73b straipsnio 1 dalimi draudžiamos priemonės, kaip ribojančios kapitalo judėjimą, apima tas, kurios atgraso nerezidentus investuoti valstybėje narėje arba atgraso minėtos valstybės narės piliečius investuoti kitose valstybėse narėse (minėto sprendimo *Festersen* 24 punktas ir cituota teismo praktika).

70 Kalbant apie juridinius asmenis, kurie turi administracijos buveinę Prancūzijoje, jie pagal CGI 990 E straipsnio 3 punktą yra atleisti nuo skundžiamo mokesčio, jei kiekvienais metais praneša mokesčių administratoriui arba įsipareigoja, jam pareikalavus, pranešti ir praneša apie sausio 1 d. turėto turto buvimo vietą, pateikia jo aprašymą, nurodo akcininkų, partnerių ir kitų dalyvių tapatybę bei jų adresus, taip pat kiekvieno iš jų turėtą akcijų skaičių ar kitas teises bei pateikia įrodymus apie jų rezidavimo vietą mokesčių tikslais.

71 Kalbant apie juridinius asmenis, kurių buveinė yra ne Prancūzijoje, o kitoje valstybėje, CGI 990 E straipsnio 2 punktą numato, kad jie yra atleisti nuo skundžiamo mokesčio, kaip ir juridiniai asmenys, turintys administracijos buveinę Prancūzijoje, jei jie kiekvienais metais deklaruoja apie sausio 1 d. jų turėto turto buvimo vietą, pateikia jo aprašymą, nurodo jo vertę, taip pat tą dieną buvusį jų dalyvių tapatybę bei dalyvių adresus ir kiekvieno iš jų turėtą akcijų skaičių.

72 Tačiau pagal šią CGI nuostatą yra būtina sudaryti sutartį dėl administracinės pagalbos kovoiant su sukčiavimu ir mokesčių vengimu arba pagal CGI 990 E straipsnio 3 punktą sutartį, pagal kurią atitinkamiems juridiniams asmenims negali būti taikoma didesnė mokestinė našta nei teims, kurių administracijos buveinė yra Prancūzijoje.

73 Kiek tai susiję su CGI 990 E straipsnio 2 punkte numatytu atleidimu nuo mokesčio, šiame straipsnyje numatyta sutartis buvo sudaryta, bet pagal Liuksemburgo teisę steigiami tokie kontroliuojantys bendrovės, kokia yra ieškovų pagrindinėje byloje, ji netaikoma ir todėl jai negali būti taikomas atleidimas nuo skundžiamo mokesčio.

74 Kalbant apie juridinius asmenis, kurie neturi administracijos buveinės Prancūzijoje ir kuriems gali būti taikomas CGI 990 E straipsnio 3 punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio, reikia nurodyti, kad šiuo metu jokia speciali sutartis, skirta reglamentuoti dvigubą apmokestinimą, nėra sudaryta tarp Prancūzijos Respublikos ir Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės. Esant šioms aplinkyboms ir kaip aiškiai buvo nurodyta prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo sprendime, pagrindinėje byloje mokesčių administratorius pagal CGI 990 E straipsnio 3 punktą atmetė ieškovų pagrindinėje byloje pateiktą prašymą atleisti nuo skundžiamo mokesčio.

75 Iš to, kas minėta, išplaukia, kad juridiniam asmeniui, neturinčiam administracijos buveinės Prancūzijoje ir norinčiam būti atleistam nuo skundžiamo mokesčio pagal CGI 990 D straipsnį ir 990 E straipsnio 2 ir 3 punktus, skirtingai nei kitiems apmokestinamiesiems asmenims, yra

taikoma papildoma sąlyga, būtent susijusi su sutarties tarp Prancūzijos Respublikos ir atitinkamos valstybės egzistavimu.

76 Šiuo klausimu reikia priminti, kad nesant tokios sutarties juridinis asmuo, neturintis administracijos buveinės Prancūzijoje, negali sąkmingai prašyti atleisti nuo skundžiamo mokesčio pagal CGI 990 D straipsnį ir 990 E straipsnio 2 ir 3 punktus. Tačiau atsižvelgiant į tai, kad tik atitinkamos valstybės gali nuspręsti sudaryti sutartį, sąlyga, susijusi su tarpusavio administracinės pagalbos sutarties egzistavimu, gali *de facto* šiai juridinei asmeniui rėšiai nustatyti nuolatinį neatleidimo nuo skundžiamo mokesčio schemą.

77 Iš to išplaukia, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamuose nacionaliniuose teisės aktuose nustatyti reikalavimai dėl atleidimo nuo skundžiamo mokesčio taikymo bendrovėms nerezidentams, kokios, pavyzdžiui, yra pagal Liuksemburgo teisę steigtos kontroliuojamosios bendrovės, investavimų nekilnojamųjų turtą Prancūzijoje daro mažiau patrauklūs.

78 Todėl minėti teisės aktai aptariamiems juridiniams asmenims nustato laisvo kapitalo judėjimo principo apribojimą, kurį iš esmės draudžia Sutarties 73b straipsnis.

79 Esant šioms aplinkybėms, pagaliau reikia išnagrinėti, ar dėl skundžiamo mokesčio atsiradęs apribojimas yra pateisintas privalomu bendrojo intereso pagrindu.

80 Šiuo klausimu Prancūzijos vyriausybė tvirtina, kad skundžiamas mokestis yra kovos su sukaviimu mokesčių srityje dalis, o jo tikslas yra paskatinti juridinius asmenis, tiesiogiai ar netiesiogiai turinčius nekilnojamojo turto Prancūzijoje, atskleisti savo dalyvių – fizinių ar juridinių asmenų – tapatybę.

81 Iš Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, kad kova su sukaviimu mokesčių srityje yra privalomas bendrojo intereso pagrindas, galintis pateisinti judėjimo laisvės apribojimą (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Centro di Musicologia Walter Stauffer* 32 punktą, taip pat 2007 m. sausio 30 d. Sprendimo *Komisija prieš Daniją*, C-150/04, Rink. p. I-0000, 51 punktą ir cituotą teismo praktiką).

82 Tačiau aptariamas apribojimas turi būti suderinamas su siekiamu tikslu ir neviršyti to, kas yra būtina siekiant nurodyto tikslo (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Manninen* 29 punktą; minėto sprendimo *Centro di Musicologia Walter Stauffer* 32 punktą; minėto sprendimo *Komisija prieš Daniją* 46 punktą ir 2007 m. liepos 5 d. Sprendimo *Komisija prieš Belgiją*, C-522/04, Rink. p. I-0000, 47 punktą).

83 Taigi reikia išnagrinėti, ar skundžiamas mokestis yra tinkamas kovojant su sukaviimu mokesčių srityje ir ar jis neviršija to, kas būtina šiam tikslui pasiekti.

84 Prancūzijos vyriausybės teigimu, skundžiamo mokesčio tikslas yra atgrasyti apmokestinamuosius asmenis, apmokestinamus Prancūzijos kapitalo mokesčiu, nuo vengimo mokėti tokį mokestį, sukuriant bendroves, kurios tampa Prancūzijoje esančio nekilnojamojo turto savininkais, valstybėse, su kuriomis Prancūzijos Respublika nėra sudariusi administracinės pagalbos sutarties ar sutarties, kurioje yra numatyta nediskriminavimo pilietybės pagrindu išlyga, kuri taikant šios bendrovės neturi būti daugiau apmokestinamos nei Prancūzijoje steigtos bendrovės.

85 Skundžiamo mokesčio konkretus tikslas yra kovoti su praktika, kai fiziniai asmenys, kurie mokesčių tikslais reziduoja Prancūzijoje, o jų nekilnojamasis turtas paprastai turėtų būti apmokestintas *impôt sur la fortune*, steigia bendroves, kurios mokesčių tikslais reziduoja kitoje valstybėje, iš kurios Prancūzijos Respublika negali gauti reikalingos informacijos apie šį

bendrovi? akcininkus fizinius asmenis.

86 Tod?l matyti, jog pagrindinis atleidimo nuo mokes?io veiksnys yra užtikrinimas, kad Pranc?zijos mokes?i? administratorius gali tiesiogiai prašyti kit? šali? mokes?i? administratoriaus visos informacijos, reikalingos patikrinti Pranc?zijoje esan?io nekilnojamojo turto nuosavyb?s ar kitas daiktines (*in rem*) teises turin?i? bendrovi? pagal CGI 990 E straipsn? pateiktas deklaracijas ir deklaracijas, kurias pateikia Pranc?zijoje mokes?i? tikslais reziduojantys fiziniai asmenys apie savo turt?, kuriam taikomas turto mokestis.

87 Pagrindin?je byloje aptariami Pranc?zijos ?statymai, numatantys vis? šios s?lygos neatitinkan?i? juridini? asmen? apmokestinim?, iš tikr?j? apmokestina nekilnojam?j? turt?, priklausant? bendrov?ms, kurias fiziniai asmenys, kuriems nesant tokios bendrov?s tekt? mok?ti turto mokest?, naudoja kaip „priedang?“.

88 Taigi skundžiamas mokestis leidžia kovoti su praktika, kurios vienintelis tikslas yra išvengti fizini? asmen? Pranc?zijoje privalomo mok?ti *impôt sur la fortune* mok?jimo arba bent jau padaryti j? mažiau patraukli?. Tod?l jis yra tinkamas siekiant kovoti su suk?iavimu mokes?i? srityje.

89 Ta?iau vis dar reikia nustatyti, ar skundžiamas mokestis neviršija to, kas b?tina šiam tikslui pasiekti.

90 Šiuo klausimu Pranc?zijos vyriausyb? patvirtina, kad toks griežtas poži?ris ? atleidim? nuo gin?ijamo mokes?io b?tinas d?l t? sunkum?, kurie Pranc?zijos mokes?i? administratoriui kyla ?rodin?jant suk?iavimo atvejus, kai n?ra patikimos informacijos, leidžian?ios patikrinti mokes?i? mok?tojų deklaracijose pateikt? informacij?.

91 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik? pateisinimas, susij?s su kova su suk?iavimu mokes?i? srityje, yra priimtinas, tik jei kovoama su visiškai dirbtin?mis schemomis, skirtomis apeiti mokes?i? ?statymus, ne?tvirtinant jokios bendros suk?iavimo prezumpcijos. Tod?l bendros mokes?i? vengimo ar suk?iavimo mokes?i? srityje prezumpcijos nepakanka pateisinant mokestin? priemon?, kelian?i? gr?sm? Sutarties tikslams (šiuo klausimu žr. 2000 m. rugs?jo 26 d. Sprendimo *Komisija prieš Belgij?*, C?478/98, Rink. p. I?7587, 45 punkt?; 2004 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?*, C?334/02, Rink. p. I?2229, 27 punkt? ir 2006 m. rugs?jo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C?196/04, Rink. p. I?7995, 50 punkt? ir cituot? teismo praktik?).

92 Pagal taip pat nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik? valstyb? nar? gali remtis Direktyva 77/799, siekdama iš kitos valstyb?s nar?s kompetenting? institucij? gauti bet kokios informacijos, kuri gali pad?ti jai atlikti teising? direktyvoje numatyt? mokes?i? ?vertinim? (žr. min?to sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 71 punkt? ir min?to sprendimo *Komisija prieš Danij?* 52 punkt?). Be to, iš atsakymo ? antr?j? prejudicin? klausim? išplaukia, kad Direktyva 77/799 apima skundžiam? mokest?.

93 Iš atsakymo ? tre?i?j? pateikt? klausim? aiškiai išplaukia, kad esant pagrindin?s bylos aplinkyb?ms 1958 m. balandžio 1 d. Sutarties taikymo apribojimas yra ribojimas Direktyvos 77/799 8 straipsnio 1 dalyje numatyto apribojimo keistis informacija, tod?l Pranc?zijos mokes?i? institucijos gali nesugeb?ti veiksmingai kovoti su suk?iavimu mokes?i? srityje pagal Liuksemburgo teis? ?steigt? kontroliuojan?i?j? bendrovi? atvej?.

94 Ta?iau iš teismo praktikos taip pat išplaukia, kad nors Direktyvos 77/799 8 straipsnio 1 dalis nenustato pareigos valstybi? nari? mokes?i? administratoriams bendradarbiauti, kai pastar?j? ?statymai arba administracin? praktika draudžia kompetentingoms institucijoms atlikti tyrimus arba rinkti ar naudoti informacij? ši? valstybi? saviems tikslams, negal?jimas tokiais atvejais kreiptis d?l

bendradarbiavimo negali pateisinti atsisakymo suteikti mokes?i? lengvat?.

95 Iš ties? atitinkamoms mokes?i? institucijoms niekas nedraudžia reikalauti iš apmokestinamojo asmens pateikti ?rodymus, kurie, j? nuomone, yra reikalingi teisingai nustatyti atitinkamus mokes?ius, ir, esant reikalui, netaikyti prašomo atleidimo nuo mokes?io, jei tokie ?rodymai nepateikti (žr. min?to sprendimo *Komisija prieš Danij?* 54 punkt? ir cituot? teismo praktik?).

96 *A priori* negalima paneigti, kad apmokestinamasis asmuo sugeb?s pateikti reikalingus patvirtinan?ius dokumentus, leidžian?ius apmokestinan?ios valstyb?s nar?s mokes?i? institucijoms aiškiai ir tiksliai patikrinti, kad jis neketina vengti mokes?i? (šiuo klausimu žr. 1999 m. liepos 8 d. Sprendimo *Baxter ir kt.*, C?254/97, Rink. p. I?4809, 19 ir 20 punktus ir 2005 m. kovo 10 d. Sprendimo *Laboratoires Fournier*, C?39/04, Rink. p. I?2057, 25 punkt?).

97 Be to, reikia priminti, kad pagrindin?s bylos aplinkyb?mis tai, jog gali b?ti ne?manoma tiesiogiai prašyti pagalbos iš Liuksemburgo Didžiosios Hercogyst?s mokes?i? institucij?, gali apsunkinti informacijos patikrinim?.

98 Ta?iau šis sunkumas negali pateisinti kategoriško atsisakymo suteikti mokes?i? lengvat? iš šios valstyb?s nar?s kilusi? investuotoj? investicijoms. Iš ties?, kai pagal Liuksemburgo teis? ?steigtos kontroliuojan?iosios bendrov?s prašo taikyti atleidim? nuo skundžiamo mokes?io, Pranc?zijos mokes?i? institucijos gali pa?ios prašyti ši? bendrovi? pateikti ?rodymus, kurie, j? nuomone, yra reikalingi visiškai užtikrinti j? nuosavyb?s teis?s ir akcinink? strukt?ros skaidrum?, neatsižvelgiant ? administracin?s pagalbos sutart? ar sutart?, kurioje numatyta nediskriminavimo išlyg? apmokestinimo srityje.

99 Pagrindin?je byloje nagrin?jami Pranc?zijos teis?s aktai neleidžia bendrov?ms, kurios nepatenka ? administracin?s pagalbos sutarties ir sutarties, kurioje numatyta nediskriminavimo išlyga apmokestinimo srityje, taikymo srit?, bet investuoja ? Pranc?zijoje esant? nekilnojam?j? turt?, pateikti dokumentinius ?rodymus, leidžian?ius nustatyti akcinink? tapatyb?, ir bet kuri? kit? Pranc?zijos mokes?i? institucij? teigimu joms b?tin? informacij?. D?l to šie teis?s aktai visais atvejais kliudo ?rodyti, kad šios bendrov?s nesiekia nes?žining? tiksl?.

100 Iš to išplaukia, kad Pranc?zijos vyriausyb?, siekdama kovoti su suk?iavimu mokes?i? srityje, gal?jo imtis mažiau ribojan?i? priemoni?.

101 Tod?l skundžiamas mokestis negali b?ti pateisintas kova su šiuo suk?iavimu.

102 Tod?l ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti, kad Sutarties 73b straipsnis turi b?ti aiškinamas kaip draudžiantis tok? nacionalin? ?statym?, koks nagrin?jamas pagrindin?je byloje, kuris atleidžia nuo skundžiamo mokes?io Pranc?zijoje ?steigtas bendroves, o kitoje valstyb?je nar?je ?steigtoms bendrov?ms numato min?t? atleidim? nuo mokes?io su s?lyga, kad tarp Pranc?zijos Respublikos ir šios valstyb?s yra sudaryta sutartis d?l administracin?s pagalbos kovoiant su suk?iavimu ir mokes?i? vengimu, arba su s?lyga, kad taikant sutart?, kurioje numatyta nediskriminavimo pilietyb?s pagrindu išlyga, šios bendrov?s neturi b?ti apmokestinamos daugiau nei Pranc?zijoje ?steigtos bendrov?s, ir neleidžia kitoje valstyb?je nar?je ?steigtoms bendrov?ms pateikti dokumentini? ?rodym? j? akcinink? fizini? asmen? tapatybei nustatyti.

D?l ketvirtojo klausimo

103 Atsižvelgiant ? Teisingumo Teismo atsakymus ? tris pirmuosius klausimus, ? ketvirt?j? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausim? atsakyti nereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

104 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurių patirtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

- 1. Mokestis už juridinių asmenų Prancūzijoje turimo nekilnojamojo turto komercinę vertę yra panašus į mokesčius, numatytus 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvos 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginių ir netiesioginių mokesčių srityje, iš dalies pakeistos 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva 92/12/EEB, 1 straipsnio 3 dalyje, ir pagal šios direktyvos 1 straipsnio 2 dalį taikomas kapitalo elementams.**
- 2. Direktyva 77/799, iš dalies pakeista Direktyva 92/12, o būtent jos 8 straipsnio 1 dalis, nedraudžia dviem valstybėms narėms sudaryti tarptautinės sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir tarpusavio administracinės pagalbos pajamų ir kapitalo mokesčių srityje tvarkos nustatymo, kuri netaikoma vienos valstybės narės minėtoje direktyvoje nustatytu mokesčių apmokestinamiems asmenims, jei valstybės narės, kuri turėtų pateikti informaciją, įstatymai arba administracinė praktika draudžia kompetentingai institucijai rinkti ar naudoti šią informaciją pačios šios valstybės narės tikslams, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.**
- 3. EB sutarties 73b straipsnis (dabar – EB 56 straipsnis) turi būti aiškinamas kaip draudžiantis tokį nacionalinį įstatymą, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kuris atleidžia nuo mokesčio už juridinių asmenų Prancūzijoje turimo nekilnojamojo turto komercinę vertę Prancūzijoje įsteigtas bendroves, o kitoje valstybėje narėje įsteigtoms bendrovėms numato minėtą atleidimą nuo mokesčio su sąlyga, kad tarp Prancūzijos ir šios valstybės yra sudaryta sutartis dėl administracinės pagalbos kovojančioms su sukčiavimu ir mokesčių vengimu, arba su sąlyga, kad taikant sutartį, kurioje numatyta nediskriminavimo pilietybės pagrindu išlyga, šios bendrovės neturi būti daugiau apmokestinamos nei Prancūzijoje įsteigtos bendrovės, ir neleidžia kitoje valstybėje narėje įsteigtoms bendrovėms pateikti dokumentinių rodymų, jog akcininkai fiziniai asmenys tapatybei nustatyti.**

Parašai.

* Proceso kalba: prancūzų.