

Sprawa C-451/05

Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA)

przeciwko

Directeur général des impôts,

Ministère public

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Cour de cassation (Francja)]

Podatki bezpośrednie – Podatek od wartości rynkowej nieruchomości posiadanych we Francji przez osoby prawne – Spółki holdingowe prawa luksemburskiego – Odmowa zwolnienia – Dyrektywa 77/799/EWG – Niewyczerpujące wyliczenie wymienianych podatków i opłat – Podatek o podobnym charakterze – Ograniczenia wymiany informacji – Dwustronna konwencja – Artykuł 73B traktatu WE (obecnie art. 56 WE) – Swobodny przepływ kapitału – Zwalczanie oszustw podatkowych

Streszczenie wyroku

1. *Zbliżanie ustawodawstw – Wzajemna pomoc w dziedzinie podatków bezpośrednich i pośrednich – Dyrektywa 77/799*

(dyrektywa Rady 77/799, art. 1 ust. 2, 3)

2. *Zbliżanie ustawodawstw – Wzajemna pomoc w dziedzinie podatków bezpośrednich i pośrednich – Dyrektywa 77/799*

(dyrektywa Rady 77/799, art. 8 ust. 1)

3. *Swobodny przepływ kapitału – Ograniczenia – Podatek od wartości rynkowej nieruchomości posiadanych przez osoby prawne*

(traktat WE, art. 73B (obecnie art. 56 WE))

1. Jest podatkiem mającym charakter podobny do podatków przewidzianych w art. 1 ust. 3 dyrektywy 77/799 dotyczącej wzajemnej pomocy w dziedzinie podatków bezpośrednich lub pośrednich, pobierany od składowców majątku w rozumieniu art. 1 ust. 2 tej dyrektywy, podatek ustanowiony w państwie członkowskim od wartości rynkowej nieruchomości posiadanych w tym państwie członkowskim przez osoby prawne.

(por. pkt 37 oraz pkt 1 sentencji)

2. Dyrektywa 77/799 dotycząca wzajemnej pomocy w dziedzinie podatków bezpośrednich lub pośrednich, a w szczególności jej art. 8 ust. 1 nie sprzeciwia się temu, aby dwa państwa członkowskie były związane konwencją międzynarodową w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i ustanowienia zasad wzajemnej pomocy administracyjnej w dziedzinie podatku dochodowego i majątkowego, która wyłącza ze swojego zakresu zastosowania w stosunku do jednego państwa członkowskiego jedną kategorię

podatników podlegających? podatkowi należą?cemu do zakresu tej dyrektywy, o ile przepisy lub praktyka administracyjna państwa czonkowskiego, które powinno udzielić informacji, nie zezwala w?aciwemu organowi na uzyskanie lub wykorzystanie tych informacji na własne potrzeby tego państwa czonkowskiego, co powinien zbadać sąd krajowy.

(por. pkt 55 oraz pkt 2 sentencji)

3. Artykuł 73B traktatu (obecnie art. 56 WE) powinien być interpretowany w ten sposób, iż sprzeciwia się on obowiązywaniu przepisów krajowych, które zwalniają z podatku od wartości rynkowej nieruchomości posiadanych w tym państwie czonkowskim przez osoby prawne spółki mające w nim siedzibę, podczas gdy uzależniają owo zwolnienie w przypadku spółek mających siedzibę w innym państwie czonkowskim od istnienia konwencji o pomocy administracyjnej zawartej pomiędzy tym państwem czonkowskim a tym innym państwem w celu zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania lub od okoliczności, że na podstawie traktatu zawierającego klauzulę o niedyskryminacji ze względu na przynależność państwów spółki te nie powinny podlegać wyśszemu opodatkowaniu niż opodatkowanie, któremu podlegają spółki mające siedzibę w tym pierwszym państwie czonkowskim, i nie zezwalają spółkom mającym siedzibę w innym państwie czonkowskim na przedstawienie dowodów umożliwiających ustalenie tożsamości ich akcjonariuszy bądźcych osobami fizycznymi.

(por. pkt 102 oraz pkt 3 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 11 października 2007 r.(*)

Podatki bezpośrednio – Podatek od wartości rynkowej nieruchomości posiadanych we Francji przez osoby prawne – Spółki holdingowe prawa luksemburskiego – Odmowa zwolnienia – Dyrektywa 77/799/EWG – Niewyczerpujące wyliczenie wymienianych podatków i opłat – Podatek o podobnym charakterze – Ograniczenia wymiany informacji – Dwustronna konwencja – Artykuł 73B traktatu WE (obecnie art. 56 WE) – Swobodny przepływ kapitału – Zwalczanie oszustw podatkowych

W sprawie C-451/05

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Cour de cassation (Francja) postanowieniem z dnia 13 grudnia 2005 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 19 grudnia 2005 r., w postępowaniu:

Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA)

przeciwko

Directeur général des impôts,

Ministère public,

TRYBUNA? (czwarta izba),

w sk?adzie: K. Lenaerts, prezes izby, G. Arestis (sprawozdawca), R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, J. Malenovský i T. von Danwitz, s?dziowie,

rzecznik generalny: J. Mazák,

sekretarz: J. Swedenborg, administrator,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn? i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 24 stycznia 2007 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA przez adwokata J.J. Gattineau,
- w imieniu rz?du francuskiego przez G. de Bergues'a i J.C. Graci?, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rz?du greckiego przez S. Spyropoulosa, Z. Chatzipavlou i K. Boskovitsa, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rz?du w?oskiego przez I.M. Bragugli?, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika, wspieranego przez G. De Bellisa, avvocato dello Stato,
- w imieniu rz?du niderlandzkiego przez H.G. Sevenster oraz M. de Gravego, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu Rz?du Zjednoczonego Królestwa przez V. Jackson, dzia?aj?c? w charakterze pe?nomocnika, wspieran? przez M.T. Warda, barrister,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala i J.P. Keppenne'a, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 26 kwietnia 2007 r.,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 52 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 43 WE) i art. 73B traktatu WE (obecnie art. 56 WE), a tak?e art. 1 dyrektywy Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycz?cej wzajemnej pomocy w?a?ciwych w?adz pa?stw cz?onkowskich w dziedzinie podatków bezpo?rednich i po?rednich (Dz.U. L 336, str. 15) w wersji zmienionej przez dyrektyw? Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. (Dz.U. L 76, str. 1) (zwaney dalej „dyrektyw? 77/799”).

2 Niniejszy wniosek zosta? z?o?ony w ramach post?powania pomi?dzy spółk? Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (zwan? dalej „ELISA”) a directeur général des impôts (g?ównym dyrektorem ds. podatkowych) w przedmiocie opodatkowania tej spółki podatkiem od rynkowej warto?ci nieruchomo?ci posiadanych przez osoby prawne we Francji (zwanym dalej „spornym podatkiem”).

Ramy prawne

Prawo wspólnotowe

3 Artyku? 1 dyrektywy 77/799, zatytu?owany „Przepisy ogólne”, stanowi:

„1. Zgodnie z przepisami niniejszej dyrektywy w?a?ciwe w?adze pa?stw cz?onkowskich udzielaj? sobie wszelkich informacji, które mog? im umo?liwi? dokonanie prawidłowego naliczenia podatków od dochodu i kapita?u [...].

2. Za podatki od dochodu i kapita?u, bez wzgl?du na sposób ich pobierania, uwa?a si? wszystkie podatki od ca?kowitego dochodu, ca?kowitego kapita?u lub od elementów dochodu czy kapita?u, ??cznie z podatkami od przychodów z tytu?u sprzeda?y kapita?u ruchomego lub nieruchomego, podatki od wynagrodze? p?acone przez przedsi?biorstwa, jak równie? podatki od wzrostu warto?ci kapita?u.

3. Obecnie podatkami, o których mowa w ust. 2, s? w szczególno?ci:

[...]

we Francji:

impôt sur le revenu,

impôt sur les sociétés,

taxe professionnelle,

taxe foncière sur le propriétés bâties,

taxe foncière sur les propriétés non bâties;

[...].

4. Ust?p 1 ma równie? zastosowanie do wszystkich podatków o identycznym lub podobnym charakterze, które mog? by? pobierane w pó?niejszym czasie, niezale?nie [od tego], czy nak?adano je dodatkowo w stosunku do podatków wymienionych w ust. 3, [czy] wprowadzano zamiast nich [...]

[...]”.

4 Artyku?y 2, 3 i 4 dyrektywy 77/799 zawieraj? odpowiednio przepisy dotycz?ce wymiany informacji na wniosek, regularnej wymiany informacji oraz wymiany informacji z urz?du, o których mowa w art. 1 ust. 1 tej dyrektywy.

5 Artyku? 8 dyrektywy, zatytu?owany „Ograniczenia wymiany informacji”, stanowi:

„1. Niniejsza dyrektywa nie zobowi?zuje do przeprowadzania dochodze? lub do udzielania informacji, je?eli temu przeprowadzeniu dochodzenia lub uzyskaniu informacji b?d? ich wykorzystaniu przez pa?stwo cz?onkowskie dla jego w?asnych celów podatkowych sta?yby na przeszkodzie przepisy prawne lub praktyka administracyjna.

2. Mo?na odmówi? udzielenia informacji, je?eli prowadzi?oby to do ujawnienia tajemnicy handlowej, przemys?owej lub zawodowej albo procesu produkcyjnego, b?d? je?eli

rozpowszechnianie tej informacji naruszyłoby porządek publiczny.

3. Właściwa władza państwa czeskiego może odmówić udzielenia informacji, jeżeli zainteresowane państwo nie jest w stanie z powodów prawnych lub faktycznych udzielić informacji o podobnym charakterze”.

6 Artykuł 11 dyrektywy 77/799, zatytułowany „Stosowanie szeroko rozumianych przepisów dotyczących pomocy”, stanowi, że: „wyżej wymienione przepisy nie stoją na przeszkodzie realizacji dalej idących obowiązków, które są wymianą informacji, a które mogłyby wynikać z innych aktów prawnych”.

Prawo krajowe

7 Artykuły 990D i 990E code général des impôts (francuskiego kodeksu podatkowego, zwanego dalej „CGI”), w brzmieniu ustalonym przez loi (ustawę) nr 92-1376 z dnia 30 grudnia 1992 r. w sprawie ustawy budżetowej na rok 1993 (JOFR nr 304 z dnia 31 grudnia 1992 r.) stanowi:

„Artykuł 990D

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

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

Artykuł 990E

„[...] Podatku, o którym mowa w art. 990D, nie stosuje się do:

- 1) Osób prawnych, których nieruchomości majątkowe w rozumieniu art. 990D, położone we Francji, stanowi mniej niż 50% francuskich majątków majątkowych. Dla zastosowania tego przepisu, do nieruchomości majątkowych niemajątkowych nie wlicza się tych majątków majątkowych, które osoby prawne, o których mowa w art. 990D lub osoby pośredniczące przeznaczają na potrzeby swojej własnej działalności gospodarczej, innej niż działalność na rynku nieruchomości;
- 2) Osób prawnych mających siedzibę w państwie lub na terytorium, które zawarło z Francją konwencję o wzajemnej pomocy administracyjnej w celu zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, które każdego roku nie później niż do 15 maja złożyło oświadczenie w miejscu wskazanym w postanowieniu, o którym mowa w art. 990F – wskazując położenie, opis i wartość nieruchomości znajdujących się w ich posiadaniu na dzień 1 stycznia, tożsamość i adres ich członków na ten dzień oraz liczbę udziałów lub akcji posiadanych przez każdego z nich;
- 3) Osób prawnych, których rzeczywiste centrum zarządzania znajduje się we Francji, ani do innych osób prawnych, na które na mocy umowy międzynarodowej nie można nałożyć wyszego podatku, o ile każdego roku osoby te przekazują lub podejmują się i przestrzegają obowiązku przekazania organowi podatkowemu na jego żądanie położenia i opisu nieruchomości posiadanych na dzień 1 stycznia oraz tożsamości i adresu ich akcjonariuszy, wspólników lub

innych cz?onków, liczby udziałów lub innych praw przys?uguj?cych ka?demu z nich oraz za?wiadczenia o miejscu zamieszkania dla celów podatkowych [...]”.

Prawo mi?dzynarodowe

8 Artyku? 21 ust. 1 konwencji zawartej w dniu 1 kwietnia 1958 r. pomi?dzy Francj? a Wielkim Ksi?stwem Luksemburga w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, ustanawiaj?cej zasady wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawie podatków od dochodu i majątkowego, zmienionej aneksem podpisanym w Pary?u w dniu 8 wrze?nia 1970 r. (zwanej dalej konwencj? z dnia 1 kwietnia 1958 r.”), stanowi:

„Obywatele, spółki lub grupy jednego z umawiaj?cych si? pa?stw nie b?d? podlega? w drugim pa?stwie innym b?d? wy?szym podatkom ni? podatki stosowane wobec obywateli, spółek lub grup tego drugiego pa?stwa”.

9 Artyku? 22 ust. 1 konwencji z dnia 1 kwietnia 1958 r. stanowi:

„W?a?ciwe organy obu pa?stw mog?, z urz?du lub na wniosek, na zasadach wzajemno?ci wymienia? mi?dzy sob? te informacje lub wskazówki, które mo?na uzyska? na podstawie przepisów podatkowych obydwu pa?stw w toku normalnej praktyki administracyjnej, a które s? konieczne dla prawid?owego stosowania niniejszej konwencji [...]”.

10 W drodze wymiany w dniu 8 wrze?nia 1970 r. listów dotycz?cych konwencji z dnia 1 kwietnia 1958 r. rz?dy francuski i luksemburski uzna?y, ?e „po wej?ciu w ?ycie tej konwencji nie b?dzie ona stosowana do spółek holdingowych w rozumieniu w?a?ciwych przepisów luksemburskich (obecnie ustawy z dnia 31 lipca 1929 r. oraz dekretu z moc? ustawy z dnia 27 grudnia 1937 r.) ani te? do dochodów w rozumieniu podatkowym, jakie osoba b?d?ca rezydentem francuskim uzyskuje z takich spółek ani do udziałów posiadanych przez ni? w takich spółkach”.

11 Konwencja osiedle?cza zawarta pomi?dzy Republik? Francusk? a Wielkim Ksi?stwem Luksemburga w Pary?u w dniu 31 marca 1930 r. zawiera klauzul? najwy?szego uprzywilejowania.

12 Zgodnie z art. 9 tej konwencji „[d]wie Wysokie Umawiaj?ce si? Strony zobowi?zuj? si? do zawarcia, w najkrótszym z mo?liwych terminów, szczególnej konwencji w sprawie podatków, op?at, zobowi?za? i danin, którym podlegaj? obywatele i spółki oraz w celu uregulowania kwestii podwójnego opodatkowania”.

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytania prejudycjalne

13 ELISA jest spółk? holdingow? prawa luksemburskiego, utworzon? na podstawie przepisów loi sur le régime fiscal des sociétés de participations financières (Holding companies) (ustawy w sprawie systemu podatkowego spółek holdingowych] z dnia 31 lipca 1929 r. (Mém. 1929, str. 685), zmienionej dekretem wielkoxi???cym z dnia 24 marca 1989 r. (Mém. A 1989, str. 181).

14 Na podstawie art. 1 akapitu drugiego tej ustawy spółka holdingowa jest zwolniona z podatku dochodowego, op?aty dodatkowej, podatku dodatkowego, a tak?e z podatku od dywidendy oraz jest równie? zwolniona z podatków i op?at lokalnych. Zgodnie z art. 1 akapit szósty tej ustawy organy rejestracyjne maj? prawo do przeprowadzenia kontroli i dochodzenia, które ograniczone jest do ustalenia i badania faktów i danych dotycz?cych statusu podatkowego spółki, a tak?e zgromadzonego materia?u dowodowego, w celu zapewnienia i zweryfikowania prawid?owego i dok?adnego poboru podatków i op?at od spółki.

15 Zgodnie z postanowieniem odsy?aj?cym ELISA posiada kilka nieruchomości na terytorium francuskim i z tego tytu?u podlega przepisom art. 990D i nast. CGI ustanawiaj?cym sporny

podatek.

16 Z postanowienia odsyłającego wynika również, że ELISA zapłaciła wymagane prawem deklaracje podatkowe, lecz nie zapłaciła wynikającego z nich podatku. Po doręczeniu tej spółce w dniu 18 grudnia 1997 r. decyzji o nałożeniu kar podatkowych organy podatkowe przystąpiły do ich windykacji. Po oddaleniu jej skargi ELISA pozwała głównego dyrektora ds. podatkowych przed tribunal de grande instance (sąd pierwszej instancji) w Paryżu w celu uzyskania zwolnienia ze spornego podatku.

17 W wyniku dwóch niekorzystnych dla niej orzeczeń, wydanych odpowiednio przez tribunal de grande instance w Paryżu w dniu 28 października 1999 r. oraz przez cour d'appel (sąd apelacyjny) w Paryżu w dniu 5 lipca 2001 r., ELISA wniosła kasację.

18 Cour de cassation postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy art. 52 i nast. oraz art. 73B i nast. traktatu WE sprzeciwiają się obowiązywaniu regulacji takiej jak przewidziana w art. 990D i nast. [CGI], która przyznaje osobom prawnym mającym rzeczywiste centrum zarządzenia we Francji prawo do zwolnienia ze [spornego] podatku, uzależniając to prawo, w przypadku osób prawnych, których rzeczywiste centrum zarządzenia znajduje się na obszarze innego państwa, nawet jeżeli jest to inne państwo członkowskie Unii Europejskiej, od istnienia konwencji o wzajemnej pomocy administracyjnej zawartej między Francją a tym państwem w celu zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania lub od tego, aby na podstawie traktatu zawierającego klauzulę o niedyskryminacji ze względu na przynależność państwowe owe osoby prawne nie mogły podlegać większemu opodatkowaniu niż to, któremu podlegają osoby prawne, których rzeczywiste centrum zarządzenia znajduje się we Francji?

2) Czy sporny podatek stanowi podatek majątkowy w rozumieniu art. 1 dyrektywy [77/799]?

3) W przypadku odpowiedzi twierdzącej – czy nałożone na państwa członkowskie obowiązki w zakresie wzajemnej pomocy w sprawach podatkowych przewidziane przez dyrektywę [77/799] sprzeciwiają się wykonaniu przez państwa członkowskie na podstawie dwustronnej konwencji o pomocy administracyjnej w dziedzinie podatków obowiązków o tym samym charakterze, wykluczających kategorie podatników takich jak luksemburskie spółki holdingowe?

4) Czy art. 52 i nast. i art. 73B i nast. traktatu WE nakładają na państwo członkowskie, które zawarło z innym państwem, biernym lub niebiernym członkiem Unii Europejskiej, konwencję zawierającą klauzulę o niedyskryminacji w dziedzinie podatków, obowiązek przyznania na rzecz osoby prawnej, której rzeczywiste centrum zarządzenia znajduje się na terytorium innego państwa członkowskiego, w przypadku gdy ta osoba prawna posiada nieruchomości lub kilka nieruchomości na terytorium pierwszego państwa członkowskiego i gdy drugie państwo członkowskie nie jest związane z pierwszym państwem klauzulą wzajemności, tych samych korzyści co przyznane przez tę klauzulę?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

19 Tytułem wstępu należy zauważyć, że przedmiotem sporu przed sądem krajowym są okoliczności faktyczne dotyczące państw członkowskich, z wyłączeniem jakichkolwiek państw trzecich. W związku z tym odpowiedź na pytania prejudycjalne dotyczy wyłącznie stosunków pomiędzy państwami członkowskimi.

W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

20 W drugim pytaniu prejudycjalnym, które należało rozpoznać w pierwszej kolejności, sąd krajowy zastanawia się nad tym, czy sporny podatek stanowi podatek majątkowy w rozumieniu art. 1 dyrektywy 77/799.

21 W tym zakresie, po pierwsze, należy przypomnieć, że z art. 1 ust. 2 dyrektywy 77/799 wynika, że za podatek od dochodu i podatek majątkowy, bez względu na sposób ich pobierania, uważa się podatki od całkowitego dochodu, całkowitego majątku lub od składników dochodu lub majątku, łącznie z podatkami od przychodów z tytułu sprzedaży kapitału ruchomego lub nieruchomego, podatki od wynagrodzeń płacone przez przedsiębiorstwa, jak również podatki od wzrostu wartości kapitału.

22 Z przepisu tego jasno wynika, że oprócz podatków od całkowitego dochodu i całego majątku dyrektywa dotyczy również podatków pobieranych od składników dochodu lub majątku. W związku z tym takie podatki, niezależnie od ich nazwy, również stanowią część podatków, w związku z którymi właściwe organy państw członkowskich wymieniają zgodnie z dyrektywą 77/799 wszelkie informacje, które mogą umożliwić im prawidłowe ustalenie tych podatków.

23 Po drugie, zgodnie z art. 1 ust. 3 dyrektywy 77/799, w odniesieniu do Francji podatkami i opłatami przewidzianymi w ust. 2 tego artykułu są w szczególności: podatek dochodowy (*impôt sur le revenu*), podatek dochodowy od osób prawnych (*impôt sur les sociétés*), podatek lokalny od działalności gospodarczej (*taxe professionnelle*), podatek od nieruchomości zabudowanych oraz od nieruchomości niezabudowanych (*taxe foncière sur les propriétés bâties* i *taxe foncière sur les propriétés non bâties*).

24 W sposób jednoznaczny z przepisu art. 1 ust. 3 dyrektywy 77/799 wynika, że wyliczenie podatków i opłat przywożonych w tym artykule nie jest wyczerpujące.

25 W tych okolicznościach już na wstępie należy oddalić argument, zgodnie z którym, jako że sporny podatek nie znajduje się pomiędzy podatkami i opłatami przewidzianymi w art. 1 ust. 3 dyrektywy 77/799, dyrektywa ta nie znajduje zastosowania do postępowania przed sądem krajowym.

26 Niewyczerpujący charakter wyliczenia podatków i opłat w art. 1 ust. 3 dyrektywy 77/799 potwierdza ust. 4 tego artykułu, który przewiduje, że właściwe organy państw członkowskich udzielają sobie również wszelkich informacji, które mogą im umożliwić dokonanie prawidłowego naliczenia podatków o identycznym lub podobnym charakterze, niezależnie od tego, czy naliczane są one dodatkowo w stosunku do podatków wymienionych w ust. 3, czy też zostały wprowadzone zamiast nich.

27 Przysnając, że wyliczenie podatków i opłat przewidzianych w art. 1 ust. 3 dyrektywy 77/799 nie jest wyczerpujące, rząd francuski twierdzi jednak, że cechy charakterystyczne spornego podatku nie pozwalają na zrównanie go z podatkiem majątkowym w rozumieniu art. 1 ust. 1–3 dyrektywy 77/799 oraz że w związku z tym dyrektywa ta nie ma zastosowania do postępowania przed sądem krajowym.

28 W tym względzie rząd ten podnosi z jednej strony, że sporny podatek ciąży nie na osobach fizycznych, lecz na osobach prawnych, oraz z drugiej strony – że celem tego podatku jest zwalczanie unikania opodatkowania.

29 Jeżeli chodzi o pierwszy z przywożonych argumentów, to w pierwszej kolejności należy

stwierdzi?, że z art. 1 ust. 3 dyrektywy 77/799 wynika, że do podatków i opłat, w związku z którymi właściwe organy państw członkowskich udzielają sobie wszelkich informacji, które mogą im umożliwić dokonanie prawidłowego naliczenia podatków, należą te podatki i opłaty, które ciążą również na osobach prawnych, takie jak lokalny podatek od działalności gospodarczej (taxe professionnelle), do którego odnosi się wyrażenie art. 1 ust. 3 dyrektywy 77/799.

30 Z powyższego wynika, że należy odrzucić argument, zgodnie z którym podatki i opłaty przewidziane przez dyrektywę 77/799 nie dotyczą osób prawnych.

31 Jeżeli chodzi o drugi argument przedstawiony przez rząd francuski, należy podnieść, że nawet jeżeli by przyjąć, że celem spornego podatku jest zwalczanie unikania opodatkowania, to samo to twierdzenie w żadnym razie nie mogłoby podważyć stosowania do sprawy przed sądem krajowym dyrektywy 77/799.

32 Ponadto należy przypomnieć, że to właśnie w celu zwalczania praktyk oszustw podatkowych i unikania opodatkowania oraz w celu umożliwienia prawidłowego ustalenia podatku dochodowego i majątkowego dyrektywa 77/799 ustanowiła mechanizmy zmierzające do wzmocnienia współpracy pomiędzy organami podatkowymi we Wspólnocie (zob. podobnie wyroki z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-420/98 W.N., Rec. str. I-2847, pkt 22, oraz z dnia 26 stycznia 2006 r. w sprawie C-533/03 Komisja przeciwko Radzie, Zb.Orz. str. I-1025, pkt 70 i 71).

33 Wydaje się jednak, że za pomocą tego argumentu rząd francuski zmierza do wykazania, że sporny podatek nie powinien być uznawany za podatek majątkowy w rozumieniu dyrektywy 77/799. Twierdzenie to potwierdza fakt, że sporny podatek ciąży na osobach prawnych.

34 Niemniej jednak argument ten należy odrzucić.

35 W rzeczywistości bowiem, poza wskazanym w pkt 29 niniejszego wyroku okoliczności, iż dyrektywa 77/799 w żaden sposób nie wyłącza z zakresu jej zastosowania podatków i opłat ciążących na osobach prawnych, należy przypomnieć, że sporny podatek ciąży na osobach prawnych, które są właścicielami nieruchomości położonych we Francji i jest ustalany na podstawie wartości tych nieruchomości.

36 Należy stwierdzić, że podatek ten ciąży na jednej z części majątku danej osoby prawnej. Należy on zatem do podatków i opłat, które niezależnie od ich nazwy są pobierane od właścicieli dochodu lub majątku w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 77/799.

37 Ze wszystkich powyższych rozważań wynika, że na drugie pytanie należy odpowiedzieć, iż sporny podatek jest podatkiem majątkowym charakteru podobny do podatków przewidzianych w art. 1 ust. 3 dyrektywy 77/799, który jest pobierany od właścicieli majątku w rozumieniu art. 1 ust. 2 tej dyrektywy.

W przedmiocie pytania trzeciego

38 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy przypomnieć, po pierwsze, obowiązki ciążące na państwach członkowskich wynikające z właściwych przepisów dyrektywy 77/799 oraz po drugie, te obowiązki, które ciążą na obydwu państwach członkowskich, których dotyczy niniejsza sprawa, na podstawie konwencji z dnia 1 kwietnia 1958 r.

39 Jeżeli chodzi o obowiązki nałożone przez dyrektywę 77/799, to w pierwszej kolejności należy stwierdzić, że zgodnie z art. 1 ust. 1, 3 i 4 tej dyrektywy, właściwe organy państw członkowskich udzielają sobie wszelkich informacji, które mogą im umożliwić prawidłowe ustalenie podatku dochodowego i majątkowego oraz podatków i opłat o podobnym charakterze,

takich jak sporny podatek.

40 Następnie, zgodnie z art. 2 dyrektywy 77/799, owa wymiana informacji następuje na wniosek właściwego organu danego państwa członkowskiego. Tak jak to wynika z art. 3 tej dyrektywy, właściwe organy państw członkowskich bez uprzedniego wniosku regularnie wymieniają informacje w odniesieniu do określonych kategorii spraw przewidzianych przez dyrektywę, a nawet, zgodnie z jej art. 4, wymieniają te informacje z urzędu.

41 W tym zakresie art. 8 ust. 1 dyrektywy 77/799 przewiduje, że dyrektywa ta nie zobowiązuje do przeprowadzania dochodzeń lub do udzielania informacji, jeżeli przepisy lub praktyka administracyjna państwa członkowskiego, które ma udzielić informacji, nie zezwalają właściwym organom ani na przeprowadzenie takich dochodzeń, ani na wykorzystanie takich informacji do własnych celów tego państwa.

42 Wreszcie zgodnie z art. 11 dyrektywy 77/799 jej przepisy nie stoją na przeszkodzie realizacji dalej idących obowiązków, które sąuży wymianie informacji, a które mogłyby wynikać z innych aktów prawnych.

43 Jeżeli chodzi o obowiązki wynikające z konwencji z dnia 1 kwietnia 1958 r., to jej art. 22 ust. 1 stanowi, że organy administracyjne obu państw – w niniejszym przypadku Republiki Francuskiej i Wielkiego Księstwa Luksemburga – mogą w celu prawidłowego stosowania tej konwencji, bądź to z urzędu, bądź to na wniosek, na zasadzie wzajemności wymieniać między sobą te informacje, które można uzyskać na podstawie przepisów podatkowych w ramach normalnej praktyki administracyjnej. Owa wymiana informacji nie dotyczy jednak spółek holdingowych prawa luksemburskiego.

44 Z postanowień tej konwencji jasno wynika, że przewiduje ona obowiązki o tym samym charakterze co obowiązki wynikające z dyrektywy 77/799.

45 W tych okolicznościach sąd krajowy zastanawia się, czy obowiązki nałożone na państwa członkowskie przez dyrektywę 77/799 w dziedzinie wzajemnej pomocy w sprawach podatkowych sprzeciwiają się stosowaniu przez państwa członkowskie obowiązków wynikających z konwencji z dnia 1 kwietnia 1958 r.

46 W tym zakresie w pierwszej kolejności podniesiono, że zobowiązania wynikające z tej konwencji nie mają żadnego wpływu na stosowanie dyrektywy 77/799. Zdaniem greckiego sądu obowiązki te zostały w każdym wypadku objęte przez art. 11 dyrektywy, który przewiduje, że jej przepisy nie stoją na przeszkodzie realizacji dalej idących obowiązków, które sąuży wymianie informacji, a które mogłyby wynikać z innych aktów prawnych.

47 Argument ten należy odrzucić już na samym początku. W rzeczywistości bowiem nie ma wątpliwości, że odnośnie do spółek holdingowych prawa luksemburskiego zobowiązania wynikające z konwencji z dnia 1 kwietnia 1958 r. nie mają większego zakresu w dziedzinie wymiany informacji. Wręcz przeciwnie, zmierzają one do ograniczenia, to znaczy wyłączenia tej wymiany, gdy dotyczy ona wymiany informacji związanych z takimi spółkami holdingowymi.

48 Z powyższego wynika, że nie można się skutecznie powoływać na art. 11 dyrektywy 77/799 w ramach postępowania przed sądem krajowym.

49 W drugiej kolejności rząd francuski podnosi, że z przepisu art. 8 ust. 1 dyrektywy 77/799 wynika, że nie sprzeciwia się ona zastosowaniu w niniejszym przypadku konwencji z dnia 1 kwietnia 1958 r., która wyłącza z systemu wymiany informacji pomiędzy odnośnymi krajowymi organami administracyjnymi spółki holdingowe prawa luksemburskiego.

50 W tym zakresie z art. 8 ust. 1 dyrektywy 77/799 wynika, że nie zobowiązuje ona państw członkowskich do przeprowadzania dochodów lub przekazania informacji, wówczas gdy przepisy lub praktyka administracyjna państwa członkowskiego, które powinno udzielić informacji, nie zezwalają właściwemu organowi na przeprowadzenie takich dochodów lub na uzyskanie lub wykorzystanie takich informacji dla własnych potrzeb tego państwa.

51 Zdaniem rzędu francuskiego właściwe przepisy luksemburskie wymagają jedynie, aby spółki holdingowe prawa luksemburskiego udzielały informacji na temat ich statusu prawnego, oraz przewidują, że nie mogą być one używane do celów podatkowych.

52 W związku z tym – jeżeli tak stanowi właściwe przepisy luksemburskie, co powinno zostać zweryfikowane przez sąd krajowy – sytuacja spółek holdingowych prawa luksemburskiego w zakresie wzajemnej pomocy pomiędzy państwami członkowskimi w dziedzinie podatków pośrednich i bezpośrednich jest objęta art. 8 ust. 1 dyrektywy 77/799.

53 Podobnie jest w przypadku konwencji z dnia 1 kwietnia 1958 r., z której wynika, że umawiające się strony wyłączały z systemu informacji przewidzianego przez tę konwencję owe spółki holdingowe.

54 W rzeczywistości bowiem konwencja z dnia 1 kwietnia 1958 r. odzwierciedla jedynie stan luksemburskich przepisów w tej dziedzinie, w taki sposób, że konwencja ta będzie również objęta, w odniesieniu do jej ograniczonego zakresu zastosowania, art. 8 ust. 1 dyrektywy 77/799.

55 W tych okolicznościach na pytanie trzecie należy odpowiedzieć, iż dyrektywa 77/799, a w szczególności jej art. 8 ust. 1 nie sprzeciwia się temu, aby dwa państwa członkowskie były związane konwencją międzynarodową w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i ustanowienia zasad wzajemnej pomocy administracyjnej w dziedzinie podatku dochodowego i majątkowego, która wyłącza ze swojego zakresu zastosowania w stosunku do jednego państwa członkowskiego jedną kategorię podatników podlegającą podatkowi należącemu do zakresu tej dyrektywy, o ile przepisy lub praktyka administracyjna państwa członkowskiego, które powinno udzielić informacji, nie zezwala właściwemu organowi na uzyskanie lub wykorzystanie tych informacji na własne potrzeby tego państwa członkowskiego, czego weryfikacja należy do sądu krajowego.

W przedmiocie pytania pierwszego

56 Przez pierwsze pytanie prejudycjalne sąd krajowy usiłuje ustalić, czy przepisy traktatu dotyczącego swobody przedsiębiorczości i swobodnego przepływu kapitału sprzeciwiają się obowiązywaniu przepisów krajowych, takich jak w postępowaniu przed sądem krajowym, które zwalniają z rzeczonego podatku spółki mające siedzibę we Francji, podczas gdy w przypadku spółek mających siedzibę w innym państwie członkowskim uzależniają to zwolnienie od istnienia konwencji o pomocy administracyjnej zawartej pomiędzy Republiką Francuską a tym państwem w celu zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania lub od okoliczności, że zgodnie z traktatem zawierającym klauzulę o niedyskryminacji ze względu na przynależność państwowe owe spółki nie mogą podlegać wyśszemu podatkowi niż podatek, któremu podlegają spółki mające siedzibę we Francji.

57 Ponieważ sąd krajowy wnosi do Trybunału o dokonanie wykładni zarówno art. 52 traktatu, dotyczącego swobody przedsiębiorczości, jak i art. 73B traktatu, dotyczącego swobodnego przepływu kapitału, należy ustalić, czy uregulowanie krajowe, takie jak w postępowaniu przed sądem krajowym, może zostać objęte zakresem tych swobód.

58 Odnosząc się do art. 73B traktatu należy przypomnieć, że prawo do nabywania, użytkowania i zbywania dóbr nieruchomości na terytorium innego państwa członkowskiego, które stanowi niezbędną uzupełnienie swobody przedsiębiorczości, tak jak to wynika z art. 54 ust. 3 lit. e) traktatu WE [obecnie, po zmianie, z art. 44 ust. 2 lit. e) WE] powoduje w trakcie jego wykonywania przepływ kapitału (wyrok z dnia 25 stycznia 2007 r. w sprawie C-370/05 Festersen, Zb.Orz. str. I-1129, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

59 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przepływ kapitału obejmują czynności, poprzez które nierezydenci dokonują inwestycji w nieruchomości na terytorium państwa członkowskiego, jak wynika z nomenklatury przepływów kapitału znajdujących się w załączniku I do dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu [artykuł uchylony traktatem z Amsterdamu] (Dz.U. L 178, str. 5), która zachowuje walor instrukcyjny dla zdefiniowania pojęcia przepływu kapitału (zob. ww. wyrok w sprawie Festersen, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

60 Wiadomo, że skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym jako spółka holdingowa prawa luksemburskiego dokonała zakupu nieruchomości we Francji. Nie ma wątpliwości, że inwestycja transgraniczna stanowi przepływ kapitału w rozumieniu tej nomenklatury (zob. wyrok z dnia 5 lipca 2005 r. w sprawie C-376/03 D., Rec. str. I-5821, pkt 24).

61 Z powyższego wynika, że uregulowanie krajowe, takie jak sporne uregulowanie przed sądem krajowym, należy do zakresu swobody przepływu kapitału.

62 Jeżeli chodzi o art. 52 traktatu, to z utrwalonego orzecznictwa wynika, że swoboda wykonywania działalności gospodarczej, którą ten artykuł przyznaje obywatelom wspólnotowym i która oznacza dla nich dostęp do działalności na własny rachunek oraz możliwość jej wykonywania, jak również prawo tworzenia przedsiębiorstw i zarządzania nimi na tych samych warunkach co określone przez przepisy państwa członkowskiego powołania przedsiębiorstwa dla jego własnych obywateli, obejmuje przysługujące spółkom utworzonym zgodnie z przepisami państwa członkowskiego i mającym statutów siedzib, zarząd lub główny zakład na terytorium Wspólnoty prawo wykonywania działalności w danym państwach członkowskich za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji (wyroki z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-471/04 Keller Holding, Rec. str. I-2107, pkt 29, z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-386/04 Centro di Musicologia Walter Stauffer, Rec. str. I-8203, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).

63 Ponadto pojęcie swobody przedsiębiorczości w rozumieniu traktatu jest pojęciem bardzo szerokim, oznaczającym możliwość uczestniczenia przez obywatela wspólnotowego w sposób trwały i nieprzerwany w życiu gospodarczym państwa członkowskiego innego niż jego państwo pochodzenia i czerpania z tego tytułu korzyści, a tym samym wspieranie w ten sposób wzajemnego gospodarczego i społecznego przenikania wewnątrz Wspólnoty na poszczególne działalności wykonywanej na własny rachunek (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo).

64 Niemniej jednak aby możliwe było zastosowanie przepisów dotyczących swobody wykonywania działalności gospodarczej, co do zasady konieczne jest, by była zagwarantowana stała obecność w przyjmującym państwie członkowskim, a w przypadku nabywania i posiadania nieruchomości – aby zarząd tymi nieruchomościami był czynny (ww. wyrok w sprawie Centro di

Musicologia Walter Stauffer, pkt 19).

65 W niniejszej sprawie, pomimo że skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym posiada nieruchomości we Francji, to jednak ani z opisu stanu faktycznego przedstawionego przez sąd krajowy, ani z uwag przedstawionych przed Trybunałem nie wynika, że skarżąca przed sądem krajowym posiada owe nieruchomości w ramach wykonywania przez nią działalności ani też że sama zarządza swoim majątkiem nieruchomościowym.

66 Tym samym należy stwierdzić, że przepisy dotyczące swobody wykonywania działalności gospodarczej nie znajdują co do zasady zastosowania do okoliczności faktycznych, takich jak okoliczności przedstawione w postanowieniu odsyłającym.

67 Z powyższych rozważań wynika, że należy zbadać, czy przepisy krajowe takie jak sporne przepisy przed sądem krajowym stanowią ograniczenie przepływu kapitału.

68 W tym zakresie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem mimo iż podatki bezpośrednie należą do kompetencji państw członkowskich, to jednak państwa te muszą wykonywać je z poszanowaniem prawa wspólnotowego (zob. w szczególności wyroki z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Rec. str. I-7477, pkt 19, z dnia 6 marca 2007 r. w sprawie C-292/04 Meilicke i in., Zb.Orz. str. I-1835, pkt 19, oraz z dnia 24 maja 2007 r. w sprawie C-157/05 Holböck, Zb.Orz. str. I-4051, pkt 21).

69 Z utrwalonego orzecznictwa wynika również, że do środków zakazanych przez art. 73B ust. 1 traktatu, stanowiących ograniczenia w przepływie kapitału, zaliczają się te, które mogą zniechęcić osoby niebędące rezydentami do dokonania inwestycji w danym państwie członkowskim, lub które mogą zniechęcić rezydentów tego państwa członkowskiego do dokonywania inwestycji w innych państwach (zob. ww. wyrok w sprawie Festersen, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

70 Jeżeli chodzi o osoby prawne, których rzeczywiste centrum zarządu znajduje się we Francji, to są one zwolnione na podstawie art. 990E pkt 3 CGI ze spornego podatku, o ile przekazują one lub podejmą się i przestrzegają obowiązku przekazania organowi podatkowemu na jego żądanie poświadczenia i opisu nieruchomości posiadanych na dzień 1 stycznia oraz tożsamości adresu ich akcjonariuszy, wspólników lub innych członków, liczby akcji, udziałów lub innych praw posiadanych przez każdego z nich oraz zaświadczenia o ich miejscu zamieszkania dla celów podatkowych.

71 Jeżeli chodzi o osoby prawne, które mają siedzibę w innym państwie niż Francja, art. 990E pkt 2 CGI przewiduje, że są one zwolnione ze spornego podatku – podobnie jak osoby prawne, których centrum rzeczywistego zarządu znajduje się we Francji – jeżeli z każdego roku oświadczenie zawierające poświadczenie, opis i wartość nieruchomości posiadanych na dzień 1 stycznia, tożsamość oraz adres ich wspólników na ten dzień oraz liczbę akcji lub udziałów posiadanych przez każdego z nich.

72 Niemniej jednak zgodnie z tym samym przepisem CGI wymaga się ponadto, by była zawarta konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w celu zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania lub – zgodnie z art. 990E pkt 3 CGI – traktatu, na podstawie którego na dane osoby prawne nie można nałożyć wyższego podatku niż na osoby prawne, których rzeczywiste centrum zarządu znajduje się we Francji.

73 Jeżeli chodzi o zwolnienie przewidziane w art. 990E pkt 2 CGI, to konwencja, do której odnosi się ten artykuł, została zawarta, jednakże spółki holdingowe prawa luksemburskiego, takie jak skarżąca w sprawie przed sądem krajowym, zostały wyłączone z jej zakresu

zastosowania, a w związku z tym spółki te nie mogą skorzystać ze zwolnienia ze spornego podatku.

74 Jeeli chodzi o osoby prawne, których siedziba zarządu nie znajduje się we Francji, a które mogą skorzystać ze zwolnienia przewidzianego w art. 990E pkt 3 CGI, to należy wskazać, że w chwili obecnej nie została zawarta żadna specjalna konwencja pomiędzy Republiką Francuską a Wielkim Księstwem Luksemburga zmierzająca do uregulowania kwestii podwójnego opodatkowania. W tych to okolicznościach, co takżę zostało wyrażone wskazane w postanowieniu odsyłającym, organ podatkowy stosując przepisy art. 990E pkt 3 CGI, oddalił wniosek o zwolnienie ze spornego podatku złożony przez skarżącą.

75 Z powyższych rozważań wynika, że aby skorzystać ze zwolnienia ze spornego podatku na podstawie art. 990D i art. 990E pkt 2 i 3 CGI, osoby prawne niemające siedziby zarządu we Francji podlegają, w odróżnieniu od innych podatników, dodatkowej przesłance, a mianowicie przesłance związanej z istnieniem konwencji zawartej pomiędzy Republiką Francuską a danym państwem.

76 W tym względzie należy podnieść, że w braku takiej konwencji osoba prawna niemająca siedziby zarządu we Francji, zostaje pozbawiona możliwości skutecznego domagania się zwolnienia ze spornego podatku na podstawie art. 990D i art. 990E pkt 2 i 3 CGI. Z uwagi na okoliczności, że tylko do zainteresowanych państw członkowskich należy decyzja o zacięgnięciu zobowiązania w drodze konwencji, przesłanka dotycząca istnienia konwencji o pomocy administracyjnej lub umowy międzynarodowej może oznaczać de facto dla tej kategorii osób prawnych system wyłączenia w sposób stały zwolnienie ze spornego podatku.

77 Z powyższego wynika, że wymogi przewidziane przez sporne uregulowanie krajowe dla skorzystania ze zwolnienia ze spornego podatku czyni inwestowanie w nieruchomości we Francji mniej atrakcyjnym dla spółek niebędących rezydentami, takich jak spółki holdingowe prawa luksemburskiego.

78 W związku z tym uregulowanie to stanowi dla tychżę osób prawnych ograniczenie swobodnego przepływu kapitału, które co do zasady jest zakazane przez art. 73B traktatu.

79 W tych okolicznościach należy zbadać, na trzecim i ostatnim miejscu, czy ograniczenie wynikające ze spornego podatku jest uzasadnione nadrzędnym względem interesu powszechnego.

80 W tym zakresie rząd francuski twierdzi, że sporny podatek stanowi jeden ze środków służących zwalczaniu oszustw podatkowych, którego celem jest skłonienie osób prawnych, które w sposób pośredni lub bezpośredni posiadają nieruchomości we Francji, do ujawnienia tożsamości osób fizycznych lub prawnych będących ich współnikami.

81 Z orzecznictwa Trybunału w sposób wyraźny wynika, że zwalczanie oszustw podatkowych stanowi nadrzędny względ interesu powszechnego, który może uzasadniać ograniczenie jednej ze swobód przepływu (zob. ww. wyrok w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer, pkt 32, a takżę z dnia 30 stycznia 2007 r. w sprawie C-150/04, Zb.Orz. str. I-1163, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo).

82 Niemniej jednak sporne ograniczenie powinno być właściwe dla zamierzonego celu i nie wykracza poza to, co jest konieczne dla jego osiągnięcia (zob. podobnie ww. wyroki w sprawie Manninen, pkt 29; w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer, pkt 32; w sprawie Komisja przeciwko Danii, pkt 46, oraz wyrok z dnia 5 lipca 2007 r. w sprawie C-522/04 Komisja przeciwko Belgii, Zb.Orz. str. I-5701, pkt 47).

83 W związku z tym należy zbadać, czy sporny podatek jest właściwy dla zwalczania oszustw podatkowych oraz czy nie wykracza poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia tego celu.

84 Zdaniem rzędu francuskiego sporny podatek zmierza do zniechęcenia podatników podlegających francuskiemu podatkowi majątkowemu do unikania tego podatku poprzez tworzenie spółek, które stają się właścicielami nieruchomości położonych we Francji, w państwach, które nie zawarły z Republiką Francuską konwencji o pomocy administracyjnej lub umowy międzynarodowej zawierającej klauzulę o niedyskryminacji ze względu na przynależność państwową, zgodnie z którą spółki te nie mogą podlegać wyższemu podatkowi niż podatek, któremu podlegają spółki mające siedzibę we Francji.

85 Sporny podatek ma na celu w szczególności zwalczanie praktyk polegających na tworzeniu przez osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania we Francji, których nieruchomości normalnie podlegałyby podatkowi majątkowemu, spółek mających siedzibę dla celów podatkowych w innym państwie, od którego Republika Francuska nie może uzyskać właściwych informacji dotyczących osób fizycznych posiadających udział w tych spółkach.

86 Z powyższego wynika, że zasadniczym kryterium zwolnienia jest w istocie zapewnienie w drodze dwustronnej umowy podatkowej, iż francuskie organy podatkowe będą mogły uzyskać bezpośrednio od zagranicznych organów podatkowych wszelkich informacji w celu sprawdzenia deklaracji złożonych przez spółki, którym przysuguje prawo własności lub inne prawo rzeczowe na nieruchomościach położonych we Francji zgodnie z art. 990E CGI, jak również deklaracji złożonych przez osoby fizyczne będące rezydentami francuskimi dotyczących mienia podlegającego podatkowi majątkowemu.

87 Opodatkowuje wszystkie spółki, które nie spełniają tej przesłanki, sporne przepisy francuskie skutkują opodatkowaniem nieruchomości posiadanych przez spółki będące niejako parawanem dla osób fizycznych, które w innym przypadku podlegałyby podatkowi majątkowemu.

88 W ten sposób sporny podatek umożliwia zwalczanie praktyk, których jedynym celem jest uniknięcie zapłaty podatku majątkowego we Francji przez osoby fizyczne, a przynajmniej czyni je mniej atrakcyjnymi. Jest on zatem odpowiedni do celu polegającego na zwalczaniu oszustw podatkowych.

89 Do ustalenia pozostaje jednak to, czy sporny podatek nie wykracza poza to, co jest niezbędne dla osiągnięcia tego celu.

90 W tym zakresie rząd francuski twierdzi, iż do zwolnienia ze spornego podatku konieczne jest podejście ostrożne, z powodu trudności napotykanych przez francuskie organy podatkowe przy udowadnianiu oszustwa podatkowego w braku wiarygodnych informacji umożliwiających sprawdzenie informacji przedstawionych przez podatników w ich deklaracjach podatkowych.

91 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem uzasadnienie oparte na zwalczaniu oszustw podatkowych może zostać dopuszczone jedynie wówczas, gdy dotyczy ono całości sztucznych konstrukcji podatkowych, których jedynym celem jest obejście ustawy podatkowej, co wywołuje jakiekolwiek ogólne domniemanie oszustwa.

Tym samym ogólne domniemanie unikania opodatkowania lub oszustwa podatkowego nie jest wystarczające dla uzasadnienia przepisu podatkowego, który stanowi naruszenie celów traktatowych (zob. podobnie wyroki z dnia 26 września 2000 r. w sprawie C-478/98 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. I-7587, pkt 45; z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie C-334/02 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-2229, pkt 27, a także z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. str. I-7995, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

92 Również zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału państwo członkowskie może powoływać się na dyrektywę 77/799 w celu uzyskania od właściwych organów innego państwa członkowskiego wszystkich koniecznych informacji umożliwiających mu ustalenie prawidłowej kwoty podatków objętych tą dyrektywą (zob. ww. wyroki w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 71, oraz w sprawie Komisja przeciwko Danii, pkt 52). Ponadto z odpowiedzi udzielonej na pytanie drugie wynika, że sporny podatek jest objęty zakresem dyrektywy 77/799.

93 Z odpowiedzi na trzecie z przedłożonych pytań w sposób jasny wynika, że w świetle okoliczności sprawy przed sądem krajowym ograniczenie zakresu zastosowania konwencji z dnia 1 kwietnia 1958 r. należy do ograniczeń wymiany informacji przewidzianych w art. 8 ust. 1 dyrektywy 77/799, w taki sposób że francuskie organy podatkowe mogły znaleźć się w sytuacji, w której niemożliwe byłoby skuteczne zwalczanie oszustw podatkowych w przypadku spółek holdingowych prawa luksemburskiego.

94 Jednakże z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika również, że pomimo iż art. 8 ust. 1 dyrektywy nie nakłada na organy podatkowe państw członkowskich obowiązku współpracy, jeżeli praktyki administracyjne tych państw nie zezwalałyby właściwym organom na przeprowadzenie dochodzenia lub uzyskanie informacji niezbędnych na ich wykorzystanie dla ich własnych celów, to jednak niemożność udania takiej współpracy nie może uzasadniać odmowy przyznania korzyści podatkowej.

95 W istocie bowiem nic nie stoi na przeszkodzie temu, aby dane organy podatkowe zażądały od podatnika zainteresowanej takich dowodów, jakie uznają za konieczne dla prawidłowego ustalenia podatków i opłat, a w razie potrzeby – aby odmówiły objętego wnioskiem zwolnienia, jeżeli dowody te nie zostaną dostarczone (zob. ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Danii, pkt 54 i przytoczone tam orzecznictwo).

96 Podobnie nie można a priori wykluczyć możliwości, że podatnik będzie w stanie dostarczyć właściwe dowody umożliwiające organom podatkowym państwa członkowskiego, w którym następuje opodatkowanie, ustalenie w jasny i dokładny sposób, iż nie zamierza on uniknąć ani obejść zapłaty podatku (zob. podobnie wyrok z dnia 8 lipca 1999 r. w sprawie C-254/97 Baxter i in., Rec. str. I-4809, pkt 19 i 20, oraz wyrok z dnia 10 marca 2005 r. w sprawie C-39/04 Laboratoires Fournier, Zb.Orz. str. I-2057, pkt 25).

97 Ponadto należy podnieść, że w okolicznościach postępowania przed sądem krajowym ewentualny brak możliwości bezpośredniego udania współpracy ze strony luksemburskich organów podatkowych może uczynić weryfikację informacji trudniejszą.

98 Niemniej jednak przeszkoda ta nie może uzasadniać bezwzględnej odmowy przyznania korzyści podatkowej w odniesieniu do inwestycji dokonanych przez inwestorów pochodzących z tego państwa członkowskiego. W rzeczywistości bowiem skoro to spółki holdingowe prawa luksemburskiego wnoszą o zwolnienie ze spornego podatku, to francuskie organy podatkowe mogły zażądać od tych spółek dostarczenia dowodów, które uznają za konieczne dla zapewnienia pełnej przejrzystości ich stosunków własnościowych oraz struktury akcjonariatu, niezależnie od

istnienia konwencji o pomocy administracyjnej lub traktatu przewidującego klauzulę o niedyskryminacji w dziedzinie podatków.

99 Sporne przepisy francuskie nie zezwalają spółkom wyznaczonym z zakresu zastosowania konwencji o pomocy administracyjnej i nieobjętym traktatem przewidującym klauzulę o niedyskryminacji w dziedzinie podatków, które jednak inwestują w nieruchomości położone we Francji, na dostarczenie dowodów w postaci dokumentów umożliwiających ustalenie tożsamości ich akcjonariuszy i udziałowców, ani jakichkolwiek innych informacji, które organy francuskie uznają za konieczne. W związku z tym przepisy te w każdym wypadku stanowią przeszkodę w tym, aby owe spółki mogły udowodnić, że nie realizują oszukańczego celu.

100 Z powyższego wynika, że rząd francuski mógł przyjąć znacznie mniej restrykcyjne przepisy w celu osiągnięcia celu polegającego na zwalczaniu oszustw podatkowych.

101 W związku z tym sporny podatek nie może zostać uzasadniony zwalczaniem takich oszustw.

102 W konsekwencji na pierwsze z przedłożonych Trybunałowi pytań należy odpowiedzieć, że artykuł 73B traktatu powinien być interpretowany w ten sposób, iż sprzeciwia się on obowiązywaniu przepisów krajowych takich jak sporne przepisy w postępowaniu przed sądem krajowym, które zwalniają ze spornego podatku spółki mające siedzibę we Francji, podczas gdy uzależniają owo zwolnienie w przypadku spółek mających siedzibę w innym państwie członkowskim od istnienia konwencji o pomocy administracyjnej zawartej pomiędzy Republiką Francuską a tym państwem w celu zwalczania oszustwa podatkowego i unikania opodatkowania lub od okoliczności, że na podstawie traktatu zawierającego klauzulę o niedyskryminacji ze względu na przynależność państwów spółki te nie powinny podlegać wyszemu opodatkowaniu niż opodatkowanie, któremu podlegają spółki mające siedzibę we Francji, i nie zezwalają spółkom mającym siedzibę w innym państwie członkowskim na przedstawienie dowodów umożliwiających ustalenie tożsamości ich akcjonariuszy bądźcych osobami fizycznymi.

W przedmiocie pytania czwartego

103 Z uwagi na odpowiedź udzieloną przez Trybunał na trzy pierwsze pytania nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na czwarte z pytań zadanych przez sąd krajowy.

W przedmiocie kosztów

104 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

1) **Podatek od wartości rynkowej nieruchomości posiadanych we Francji przez osoby prawne jest podatkiem mającym charakter podobny do podatków przewidzianych w art. 1 ust. 3 dyrektywy Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy w sąciowych sądach państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich i pośrednich, zmienionej przez dyrektywę Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r., który jest pobierany od składników majątku w rozumieniu art. 1 ust. 2 tej dyrektywy.**

2) **Dyrektywa 77/799, zmieniona dyrektywą 92/12, a w szczególności jej art. 8 ust. 1 nie sprzeciwia się temu, aby dwa państwa członkowskie były związane konwencjami międzynarodowymi w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i ustanowienia zasad wzajemnej pomocy administracyjnej w dziedzinie podatku dochodowego i majątkowego,**

która wyłącza ze swojego zakresu zastosowania w stosunku do jednego państwa czonkowskiego jedną kategorię podatników podlegającą podatkowi należącemu do zakresu tej dyrektywy, o ile przepisy lub praktyka administracyjna państwa czonkowskiego, które powinno udzielić informacji, nie zezwala właściwemu organowi na uzyskanie lub wykorzystanie tych informacji na własne potrzeby tego państwa czonkowskiego, co powinien zbadać sąd krajowy.

3) Artykuł 73B traktatu (obecnie art. 56 WE) powinien być interpretowany w ten sposób, iż sprzeciwia się on obowiązywaniu przepisów krajowych takich jak sporne przepisy w postępowaniu przed sądem krajowym, które zwalniają z podatku od wartości rynkowej nieruchomości posiadanych we Francji przez osoby prawne spółki mające siedzibę we Francji, podczas gdy uzależniają owo zwolnienie w przypadku spółek mających siedzibę w innym państwie członkowskim od istnienia konwencji o pomocy administracyjnej zawartej pomiędzy Republiką Francuską a tym państwem w celu zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania lub od okoliczności, że na podstawie traktatu zawierającego klauzulę o niedyskryminacji ze względu na przynależność państwów spółki te nie powinny podlegać wyszemu opodatkowaniu niż opodatkowanie, któremu podlegają spółki mające siedzibę we Francji, i nie zezwalają spółkom mającym siedzibę w innym państwie członkowskim na przedstawienie dowodów umożliwiających ustalenie tożsamości ich akcjonariuszy bądźcych osobami fizycznymi.

Podpisy

* Język postępowania: francuski.