

Zadeva C-451/05

Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA)

proti

Directeur général des impôts,

Ministère public

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Cour de cassation (Francija))

„Neposredno obdavčenje – Davek na tržno vrednost nepremčin v Franciji v lasti pravnih oseb – Holdinške družbe luksemburškega prava – Zavrnitev oprostitve – Direktiva 77/799/EGS – Neizrpen seznam navedenih davkov in dajatev – Podobni davki – Omejitve izmenjave informacij – Dvostranska konvencija – Člen 73B Pogodbe ES (postal Člen 56 ES) – Prosti pretok kapitala – Boj proti davčni utaji“

Povzetek sodbe

1. *Približevanje zakonodaj – Medsebojna pomoč oblasti držav članic na področju neposrednega in posrednega obdavčevanja – Direktiva 77/799*

(Direktiva Sveta 77/799, Člen 1(2) in (3))

2. *Približevanje zakonodaj – Medsebojna pomoč oblasti držav članic na področju neposrednega in posrednega obdavčevanja – Direktiva 77/799*

(Direktiva Sveta 77/799, Člen 8(1))

3. *Prosti pretok kapitala – Omejitve – Davek na tržno vrednost nepremčin, katerih lastnice so pravne osebe*

(Pogodba ES, Člen 73B (postal Člen 56 ES))

1. Davek, uveden v državi članici na tržno vrednost nepremčin, katerih lastnice so pravne osebe v tej državi članici, je davek, ki je podoben davkom iz Člena 1(3) Direktive Sveta 77/799 o medsebojni pomoči pristojnih oblasti držav članic na področju neposrednega ali posrednega obdavčevanja, in ki je uveden na sestavine premoženja v smislu Člena 1(2) te direktive.

(Glej točko 37 in točko 1 izreka.)

2. Direktiva 77/799 o medsebojni pomoči pristojnih oblasti držav članic na področju neposrednega ali posrednega obdavčevanja, predvsem njen Člen 8(1), ne nasprotuje temu, da dve državi članici zavezuje mednarodna konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja in vzpostavitvi pravil o medsebojni upravni pomoči v zvezi z davki na dohodek in premoženje, ki s svojega področja uporabe izključuje za eno državo članico eno kategorijo zavezancev za davek, ki sodi pod omenjeno direktivo, če državi članici, ki naj bi informacije posredovala, njena zakonodaja ali upravna praksa prepričujeta, da bi opravila te poizvedbe ali zbirala ali uporabila take informacije za lastne namene, kar pa mora preveriti nacionalno sodišče.

(Glej točko 55 in točko 2 izreka.)

3. Člen 73B Pogodbe (postal člen 56 ES) je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji, ki oprošča davka na tržno vrednost nepremičnin, ki jih imajo v tej državi članici v lasti pravne osebe s sedežem v tej državi članici, medtem ko to oprostitev za družbe s sedežem v drugi državi članici pogojuje z obstojem konvencije o upravni pomoči, sklenjeni med zadevno državo članico in to drugo državo z namenom boja proti davčnim utajam in izogibanju plačevanja davkov, ali z okoliščinami, da na podlagi uporabe pogodbe, ki vsebuje klavzulo o nediskriminaciji glede na državljanstvo, te družbe ne smejo biti obdavčene višje od tistih pravnih oseb, ki imajo sedež v prvi državi članici, in ne dovoljuje družbi s sedežem v drugi državi članici, da predloži dokaze, ki so potrebni za ugotovitev identitete fizičnih oseb, ki so delničarji te družbe.

(Glej točko 102 in točko 3 izreka.)

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 11. oktobra 2007(*)

„Neposredno obdavčenje – Davek na tržno vrednost nepremičnin v Franciji v lasti pravnih oseb – Holdinške družbe luksemburškega prava – Zavrnitev oprostitve – Direktiva 77/799/EGS – Neizrpní seznam navedenih davkov in dajatev – Podobni davki – Omejitve izmenjave informacij – Dvostranska konvencija – Člen 73B Pogodbe ES (postal člen 56 ES) – Prosti pretok kapitala – Boj proti davčni utaji“

V zadevi C-451/05,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Cour de cassation (Francija) z odločbo z dne 13. decembra 2005, ki je prispela na Sodišče 19. decembra 2005, v postopku

Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA)

proti

Directeur général des impôts,

Ministère public,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, E. Juhász, G. Arestis (poročevalec), J. Malenovský in T. von Danwitz, sodniki,

generalni pravobranilec: J. Mazák,

sodni tajnik: J. Swedenborg, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 24. januarja 2007,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA J. J. Gatineau, avocat,
- za francosko vlado G. de Bergues in J. C. Gracia, zastopnika,
- za grško vlado S. Spyropoulos, Z. Chatzipavlou in K. Boskovits, zastopniki,
- za italijansko vlado I. M. Braguglia, zastopnik, skupaj z G. De Bellisom, avvocato dello Stato,
- za nizozemsko vlado H. G. Sevenster, zastopnica, in M. de Grave, zastopnik,
- za vlado Združenega kraljestva V. Jackson, zastopnica, skupaj s T. Wardom, barrister,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in J. P. Keppenne, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 26. aprila 2007

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lenov 52 Pogodbe ES (po spremembi postal ?len 43 ES) in 73B Pogodbe ES (postal ?len 56 ES) ter ?lena 1(1) Direktive Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomo?i pristojnih oblasti dr?av ?lanic na podro?ju neposrednega in posrednega obdav?evanja (UL L 336, str. 15), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 92/12 EGS z dne 25. februarja 1992 (UL L 76, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva 77/799).

2 Ta predlog je bil vlo?en v okviru spora med dru?bo Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (v nadaljevanju: ELISA) in directeur général des impôts (generalni direktor za davke) glede zavezanosti te dru?be davku na tr?no vrednost nepremi?nin v Franciji, katerih lastnice so pravne osebe (v nadaljevanju: sporni davek).

Pravni okvir

Pravo Skupnosti

3 ?len 1 Direktive 77/799 z naslovom „Splošne dolo?be“ dolo?a:

„1. V skladu z dolo?bami te direktive si pristojni organi dr?av ?lanic izmenjajo kakršne koli informacije, ki bi jim lahko omogo?ile pravilno odmero davkov na dohodek in na kapital [...]

2. Kot davki na dohodek in na premo?enje, ne glede na na?in, kako so odmerjeni, se štejejo vsi davki, uvedeni na celotni dohodek, na celotno premo?enje ali na sestavine dohodka ali premo?enja, vklju?no z davki na dobi?ke od odsvojitve premi?nin in nepremi?nin, davki na zneske mezd ali pla?, ki jih pla?ajo podjetja, kot tudi davki na pove?anje vrednosti premo?enja.

3. Davki, navedeni v odstavku 2, so zdaj zlasti:

[...]

v Franciji:

Impôt sur le revenu,

Impôt sur les sociétés,

Taxe professionnelle,

Taxe foncière sur les propriétés bâties,

Taxe foncière sur les propriétés non bâties;

[...]

4. Odstavek 1 se uporablja tudi za katere koli enake ali podobne davke, uvedene pozneje, bodisi dodatno ali namesto davkov, naštetih v odstavku 3 [...]

[...]“

4 Členi 2, 3 in 4 Direktive 77/799 vsebujejo določbe glede izmenjave na zahtevo, avtomatične izmenjave in izmenjave na lastno pobudo informacij, navedenih v členu 1(1) te direktive.

5 Člen 8 omenjene direktive z naslovom „Omejitve izmenjave informacij“ določa:

„1. Ta direktiva ne nalaga nobenih obveznosti za opravljanje poizvedb ali zagotovitev informacij, če državi članici, ki naj bi informacije posredovala, njena zakonodaja ali upravna praksa preprečuje, da bi opravila te poizvedbe ali zbirala ali uporabila take informacije za lastne namene.

2. Posredovanje informacij je mogoče zavrniti, kadar bi to vodilo v razkritje poslovne, industrijske ali poklicne skrivnosti ali poslovnega procesa ali kadar bi bilo razkritje informacij v nasprotju z javnim redom.

3. Pristojni organ države članice lahko odkloni zagotovitev informacij, če zadevna država iz praktičnih ali pravnih razlogov ni sposobna zagotoviti podobnih informacij.

6 Člen 11 Direktive 77/799 z naslovom „Uporaba širših določb o pomoči“ določa, da „[p]redhodne določbe ne ovirajo izpolnitve katerih koli širših obveznosti za izmenjavo informacij, ki bi lahko izhajale iz drugih pravnih predpisov.“

Nacionalno pravo

7 Člena 990D in 990E francoskega code général des impôts (splošni davčni zakonik, v nadaljevanju: CGI), v besedilu, kot izhaja iz zakona št. 92-1376 z dne 30. decembra 1992 o zakonu o finančah za leto 1993 (JORF št. 304 z dne 31. decembra 1992), določata:

„Člen 990D

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

Pravna oseba ima v lasti nepremičnine ali pravice v Franciji po posredniku, kadar ima delež v kakršni koli obliki ali količini v pravni osebi, ki ima v lasti te nepremičnine ali pravice ali ki ima delež v tretji pravni osebi, ki ima sama v lasti nepremičnine ali pravice, ali je posrednik v verigi deležev.

Ta določba se uporablja ne glede na število vmesnih pravnih oseb

Člen 990E

Davek, predviden v členu 990 D, se ne uporablja:

1. [z]a pravne osebe, katerih nepremišninsko premoženje v smislu člena 990D, ki se nahaja v Franciji, pomeni manj kot 50 % celotnega premoženja v Franciji. Za namene uporabe te določbe v nepremišninsko premoženje ni vključeno tisto premoženje, ki ga pravne osebe iz člena 990D ali posredniki uporabljajo za svojo gospodarsko dejavnost, če se ne nanaša na nepremišnine;
2. [z]a pravne osebe s sedežem v državi ali na ozemlju, ki je s Francijo sklenila konvencijo o upravni pomoči z namenom boja proti davčnim utajam in izogibanju plačevanja davkov, ki vsako leto najkasneje do 15. maja na kraju, določenem z odredbo iz člena 990F, sporočijo položaj, opis in vrednost nepremišnin v lasti 1. januarja, identiteto in naslov njihovih družbenikov na ta dan ter število delnic ali deležev, ki jih ima vsak od njih;
3. [z]a pravne osebe, ki imajo sedež dejanske uprave v Franciji, in druge pravne osebe, ki v skladu s pogodbo ne smejo biti višje obdavčene, če vsako leto davčni upravi na njeno zahtevo sporočijo položaj in opis nepremišnin v lasti 1. januarja, identiteto in naslov njenih delničarjev, družbenikov ali drugih udeležencev, število delnic, deležev ali drugih pravic, ki jih ima vsak od njih, in dokaz o njihovem davčnem rezidentstvu oziroma tako obveznost sporočanja sprejmejo in jo tudi izpolnijo [...]"

Mednarodno pravo

8 Člen 21(1) Konvencije med Francosko republiko in Velikim vojvodstvom Luksemburg o izogibanju dvojnega obdavčevanja in vzpostavitvi pravil o medsebojni upravni pomoči v zvezi z davki na dohodek in premoženje, podpisane v Parizu 1. aprila 1958, kot je bila spremenjena s Protokolom, podpisanim v Parizu 8. septembra 1970 (v nadaljevanju: Konvencija z dne 1. aprila 1958), določa:

„Državljeni, družbe in druga združenja ene od dveh držav pogodbenic ne smejo biti v drugi državi pogodbenici zavezani kakršnemu koli obdavčevanju, ki je drugačno ali bolj obremenjujoče, kot je obdavčevanje za državljane, družbe ali druga združenja te druge države.“

9 Člen 22(1) Konvencije z dne 1. aprila 1958 določa:

„Pristojna organa obeh držav si lahko po uradni dolžnosti ali na zahtevo, pod pogojem vzajemnosti, izmenjavata take informacije, ki jih davčni zakonodaji obeh držav dovoljujeta pridobiti v okviru normalne upravne prakse in ki so potrebne za normalno izvajanje te konvencije [...]"

10 Skladno z izmenjavo pisem z dne 8. septembra 1970 v zvezi s Konvencijo z dne 1. aprila 1958 sta francoska in luksemburška vlada določili, da „se od začetka veljavnosti ta konvencija ne uporablja za holdinške družbe v smislu posebne luksemburške zakonodaje (trenutno zakon z dne 31. julija 1929 in zakonska odredba z dne 27. decembra 1937), niti za dohodke, ki jih oseba, davčna rezidentka v Franciji, pridobiva iz teh družb, ne na deleže, ki jih ima v teh družbah“.

11 Konvencija o pravici do ustanavljanja med Francosko republiko in Velikim vojvodstvom Luksemburg, podpisana v Parizu 31. marca 1930, vsebuje klavzulo države z največjimi ugodnostmi.

12 V skladu s členom 9 te zadnje konvencije „se visoki pogodbenici zavezujeta, da bosta v najkrajšem možnem času sklenili posebno konvencijo glede carin, davkov, dajatev in bremenitev,

h katerim so zavezani državljani in družbe, ter da bosta uredili vprašanja v zvezi z dvojnim obdavčevanjem.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

13 ELISA je holdinška družba luksemburškega prava, ki je bila ustanovljena v skladu z določbami zakona z dne 31. julija 1929 o davčni ureditvi finančnih holdingov (holdinških družb) (Mém. 1929, str. 685), kot je bil spremenjen z uredbo velikega vojvode z dne 24. marca 1989 (Mém. A 1989, str. 181).

14 V skladu s členom 1(2) tega zakona je holdinška družba oproščena davka na dohodek, dodatnega davka, dopolnilnega davka ter davka na kupone in je prav tako oproščena dodatnih obinskih davkov. V skladu s členom 1(6) omenjenega zakona pravica do nadzora in preiskave pripada upravi za registracijo in je omejena na poizvedbe in preizkus dejstev in podatkov, ki se nanašajo na davčni status družbe, ter listin, pridobljenih za to, da se zagotovi in preveri pravično in pravilno pobiranje dajatev in carin, ki jih mora plačati družba.

15 Glede na predložitveno odločbo ima ELISA v lasti več nepremičnin na francoskem ozemlju in je na tej podlagi podvržena določbam iz člena 990D in nadaljnjih CGI, ki uvajajo sporni davek.

16 Iz predložitvene odločbe prav tako izhaja, da je ELISA oddala napovedi, ki jih zahteva zakon, vendar ni plačala ustreznih davkov. Potem ko je davčna uprava 18. decembra 1997 izdala ponovno odločbo o odmeri davka za to družbo, je zažela izterjavo. Ker je bila pritožba družbe ELISA zavrnjena, je proti generalnemu direktorju za davke vložila tožbo pred tribunal de grande instance de Paris (okrožno sodišče v Parizu), da bi dosegla oprostitev plačila teh davkov.

17 Po dveh zanjo neugodnih odločitvah, ki sta jih sprejeli tribunal de grande instance de Paris 28. oktobra 1999 in cour d'appel de Paris (višje sodišče v Parizu) 5. julija 2001, je ELISA vložila kasacijsko pritožbo.

18 Cour de cassation je prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali člena 52 in naslednji ter 73B in naslednji Pogodbe ES nasprotujejo zakonodaji, kot je ta, predvidena v členu 990D in naslednjih [CGI], ki pravnim osebam, ki imajo sedež dejanske uprave v Franciji, podeljuje pravico do oprostitve [spornega] davka in ki podredi to pravico, kolikor se nanaša na pravne osebe, ki imajo sedež dejanske uprave na ozemlju druge države, tudi če gre za državo članico Evropske unije, obstoju konvencije o upravni pomoči, sklenjene med Francijo in to državo z namenom boja proti davčnim utajam in izogibanju plačevanja davkov, ali okoliščin, da na podlagi uporabe pogodbe, ki vsebuje klavzulo o nediskriminaciji glede na državljanstvo, te pravne osebe ne morejo biti višje obdavčene kot tiste pravne osebe, ki imajo sedež dejanske uprave v Franciji?

2. Ali davek, kot je sporni davek, pomeni davek na premoženje v smislu člena 1 Direktive [77/799]?

3. Ob pritrdilnem odgovoru, ali obveznosti, ki jih nalaga Direktiva [77/799] državam članicam v zvezi z medsebojno pomočjo na davčnem področju, nasprotujejo temu, da države članice na podlagi dvostranske konvencije o upravni pomoči na davčnem področju naložijo enake obveznosti, ki pa izključujejo eno kategorijo davčnih zavezancev, kot so luksemburške holdinške družbe?

4. Ali člena 52 in naslednji ter 73B in naslednji Pogodbe ES nalagajo državi članici, ki je z drugo

državo, ki ni nujno država članica Evropske unije, sklenila konvencijo, ki vsebuje klavzulo o nediskriminaciji glede obdavčitve, da pravni osebi, ki ima dejanski sedež uprave na ozemlju druge države članice, ko ima ta pravna oseba v lasti eno ali več nepremičnin na ozemlju prve države članice in ko druga država članica ni zavezana do prve z enakovredno klavzulo, podeli enake ugodnosti, kot so tiste, predvidene s to klavzulo.“

Vprašanja za predhodno odločanje

19 Uvodoma je treba ugotoviti, da se spor o glavni stvari nanaša na dejstva, ki zadevajo države članice in ne tretje države. Posledično odgovori na vprašanja za predhodno odločanje zadevajo le odnose med državami članicami.

Drugo vprašanje

20 Z drugim vprašanjem, ki ga je treba preučiti najprej, predložitveno sodišče sprašuje, če sporni davek pomeni davek na premoženje v smislu člena 1 Direktive 77/799.

21 V zvezi s tem je treba poudariti, prvič, da iz člena 1(2) Direktive 77/799 izhaja, da se za davke na dohodek in na premoženje, ne glede na način, kako so odmerjeni, štejejo vsi davki, uvedeni na celotni dohodek, na celotno premoženje ali na sestavine dohodka ali premoženja, vključno z davki na dobičke od odsvojitve premičnin in nepremičnin, davki na zneske mezd ali plač, ki jih plačajo podjetja, ter davki na povečanje vrednosti premoženja.

22 Iz te določbe jasno izhaja, da Direktiva 77/799 poleg davka na celotni dohodek ali celotno premoženje vključuje tudi davke, uvedene na sestavine dohodka ali premoženja. Sledi, da ti davki, ne glede na to, kako so poimenovani, prav tako sodijo pod davke, o katerih si pristojni organi držav članic izmenjujejo, v skladu z Direktivo 77/799, informacije, ki bi jim lahko omogočile pravilno odmero omenjenih davkov.

23 Drugič, v skladu s členom 1(3) Direktive 77/799 so davki in dajatve, navedeni v odstavku 2, v Franciji zlasti dohodnina (l'impôt sur le revenu), davek na kapital (l'impôt sur les sociétés), obrtni davek (la taxe professionnelle), zemljiški davek na pozidana zemljišča (la taxe foncière sur les propriétés bâties) in zemljiški davek na nepozidana zemljišča (la taxe foncière sur les propriétés non bâties).

24 Iz določb člena 1(3) Direktive 77/799 jasno izhaja, da seznam davkov in dajatev, ki so navedeni v tem členu, ni izčrpen.

25 V teh okoliščinah je treba že od začetka zavrnil trditev, po kateri naj sporni davek ne bi bil uporabljen za spor v glavni stvari, ker ni naveden med davki in dajatvami iz člena 1(3) Direktive 77/799.

26 Neizčrpani seznam davkov in dajatev, navedenih v členu 1(3) Direktive 77/799, potrjuje odstavek 4 tega člena, ki določa, da si pristojni organi držav članic izmenjajo prav tako vse informacije, ki bi jim lahko omogočile pravilno odmero katerih koli enakih ali podobnih davkov, uvedenih pozneje, bodisi dodatno ali namesto davkov, naštetih v odstavku 3.

27 Francoska vlada, čeprav priznava, da seznam davkov in dajatev iz člena 1(3) Direktive 77/799 ni izčrpen, trdi, da značilnosti spornega davka ne dopuščajo, da bi ga šteli kot „impôt sur la fortune“ v smislu člena 1 od (1) do (3) Direktive 77/799 in da zato ta davek ni uporabljen za spor v glavni stvari.

28 Omenjena vlada v zvezi s tem navaja, da sporni davek ne prizadene fizičnih oseb, ampak le pravne osebe, in da je cilj tega davka boj proti izogibanju plačila davkov.

29 Glede prve trditve je treba najprej ugotoviti, da iz člena 1(3) Direktive 77/799 izhaja, da so davki in dajatve, glede katerih si pristojni organi držav članic izmenjajo kakršne koli informacije, ki bi jim lahko omogočile pravilno odmero davkov, prav tako tisti, ki prizadenejo pravne osebe, kot je „taxe professionnelle“, na katerega se člen 1(3) Direktive 77/799 izrecno sklicuje.

30 Iz tega izhaja, da je treba zavrniti trditev, da davki in dajatve iz Direktive 77/799 ne zadevajo pravnih oseb.

31 Glede druge trditve francoske vlade je treba poudariti, da tudi če predpostavljamo, da je cilj spornega davka bojevati se proti izogibanju plačila davka, v vsakem primeru samo ta okoliščina ne more povzročiti, da bi bila vprašljiva uporabljivost Direktive 77/799 v sporu v glavni stvari.

32 Poleg tega je treba opozoriti, da je Direktiva 77/799 prav zaradi boja proti praksam davčne utaje in izogibanja plačilu davka ter zato, da omogoči pravilno odmero davkov na dohodek in premoženje, predvidela mehanizme za okrepitev sodelovanja med davčnimi upravami znotraj Skupnosti (glej v tem smislu zlasti sodbi z dne 13. aprila 2000 v zadevi W. N., C-420/98, Recueil, str. I-2847, točka 22, in z dne 26. januarja 2006 v zadevi Komisija proti Svetu, C-533/03, ZOdl., str. I-1025, točki 70 in 71).

33 Kljub temu se zdi, da želi s to trditvijo dokazati, da spornega davka ni mogoče obravnavati kot davek na premoženje v smislu Direktive 77/799. Ta trditev naj bi bila podkrepljena z dejstvom, da se sporni davek naloži pravnim osebam.

34 Ta utemeljitev pa se lahko samo zavrne.

35 Dejansko je poleg dejstva, ki je bilo izpostavljeno v točki 29 te sodbe, da Direktiva 77/799 s svojega področja uporabe nikakor ne izključuje davkov in dajatev, ki se naložijo pravnim osebam, treba opozoriti, da so sporni davek dolžne plačati pravne osebe, ki so lastnice nepremičnin, ki se nahajajo v Franciji, in da je višina davka izražena glede na vrednost teh nepremičnin.

36 Ugotoviti je treba, da se omenjeni davek naloži na del premoženja zadevne pravne osebe. Tako sodi pod davke in dajatve, ki so ne glede na njihovo poimenovanje uvedeni na sestavine dohodka ali premoženja v smislu člena 1(2) Direktive 77/799.

37 Iz vseh zgornjih ugotovitev izhaja, da je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je sporni davek davek, ki je podoben davkom iz člena 1(3) Direktive 77/799 in ki je uveden na sestavine premoženja v smislu člena 1(2) te direktive.

Tretje vprašanje

38 Da bi lahko odgovorili na to vprašanje, je treba najprej opozoriti, na obveznosti, ki so naložene državam članicam na podlagi upoštevni določb Direktive 77/799, in na tiste, ki jih imata zadevni državi članici v skladu s konvencijo z dne 1. aprila 1958.

39 Glede obveznosti, ki jih nalaga Direktiva 77/799, je treba najprej omeniti, da si v skladu s povezanimi določbami iz odstavkov 1, 3 in 4 člena 1 te uredbe pristojni organi držav članic izmenjajo kakršne koli informacije, ki bi jim lahko omogočile pravilno odmero davkov na dohodek in na premoženje ter podobnih davkov in dajatev, kakršen je sporni davek.

40 Dalje, v skladu s členom 2 Direktive 77/799 se taka izmenjava informacij zgodi na podlagi

zahteve pristojnega organa države članice. Kot izhaja iz člena 3 te direktive, si za vrste primerov, ki se določijo v omenjeni direktivi, pristojni organi držav članic izmenjujejo informacije samodejno, brez predhodne zahteve, in poleg tega v skladu s členom 4 te direktive na lastno pobudo.

41 Člen 8(1) Direktive 77/799 v zvezi s tem določa, da ta direktiva ne nalaga nobenih obveznosti za opravljanje poizvedb ali zagotovitev informacij, če državi članici, ki naj bi informacije posredovala, njena zakonodaja ali upravna praksa preprečuje, da bi opravila te poizvedbe ali zbirala ali uporabila take informacije za lastne namene.

42 Dalje, v skladu s členom 11 Direktive 77/799 predhodne določbe ne ovirajo izpolnitve katerih koli širših obveznosti za izmenjavo informacij, ki bi lahko izhajale iz drugih pravnih predpisov.

43 Glede obveznosti, ki izhajajo iz Konvencije z dne 1. aprila 1958, člen 22(1) te konvencije določa, da si pristojna organa obeh držav – v tem primeru Francoska republika in Veliko vojvodstvo Luksemburg – lahko po uradni dolžnosti ali na zahtevo pod pogojem vzajemnosti izmenjavata take informacije, ki jih davčni zakonodaji obeh držav omogočata pridobiti v okviru normalne upravne prakse in ki so potrebne za normalno izvajanje te konvencije. Vendar ta izmenjava podatkov ne zadeva holdinških družb luksemburškega prava.

44 Iz določb omenjene konvencije jasno izhaja, da ta določa enake obveznosti, kot so tiste, ki izhajajo iz Direktive 77/799.

45 V teh okoliščinah se predložitveno sodišče sprašuje, ali obveznosti, ki jih nalaga državam članicam Direktiva 77/799 glede medsebojne pomoči na področju davkov, nasprotujejo temu, da bi države članice izpolnile tiste obveznosti, ki izhajajo iz konvencije z dne 1. aprila 1958.

46 V zvezi s tem se navaja, prvič, da obveznosti, ki izhajajo iz omenjene konvencije, nimajo nobenega uinka na uporabljivost Direktive 77/799. Grška vlada meni, da so te obveznosti v vsakem primeru pokrite s členom 11 Direktive, ki določa, da njene določbe ne ovirajo izpolnitve katerih koli širših obveznosti za izmenjavo informacij, ki bi lahko izhajale iz drugih pravnih predpisov.

47 To trditev je treba takoj zavrniti. Dejansko ni sporno, da za holdinške družbe luksemburškega prava obveznosti, ki izhajajo iz konvencije z dne 1. aprila 1958, niso širše glede izmenjave informacij. Nasprotno, to izmenjavo informacij želijo omejiti oziroma celo izključiti, ko gre za informacije o omenjenih holdinških družbah.

48 Sledi, da se na člen 11 Direktive 77/799 ni mogoče veljavno sklicevati v okviru spora, ki se obravnava v postopku v glavni stvari.

49 Drugič, francoska vlada navaja, da iz določb člena 8(1) Direktive 77/799 izhaja, da ta v tej zadevi ne nasprotuje uporabi konvencije z dne 1. aprila 1958, ki izključuje holdinške družbe luksemburškega prava iz sistema izmenjave informacij med zadevnimi nacionalnimi upravnimi organi.

50 V zvezi s tem iz člena 8(1) Direktive 77/799 izhaja, da ta ne nalaga nobenih obveznosti za opravljanje poizvedb ali zagotovitev informacij, če državi članici, ki naj bi informacije posredovala, njena zakonodaja ali upravna praksa preprečuje, da bi opravila te poizvedbe ali zbirala ali uporabila take informacije za lastne namene.

51 Po mnenju francoske vlade se upoštevana luksemburška zakonodaja omejuje na to, da od holdinških družb luksemburškega prava zahteva, da zagotovijo informacije glede njihovega

pravnega statusa, in določa, da se od njih ne sme zahtevati nikakršne informacije za namene obdavčenja.

52 Posledično, če upoštevna luksemburška zakonodaja res to določa, kar mora ugotoviti predložitveno sodišče, potem položaj holdinških družb luksemburškega prava glede medsebojne pomoči držav članic na področju neposrednega in posrednega obdavčevanja sodi v okvir člena 8(1) Direktive 77/799.

53 Isto izhaja iz konvencije z dne 1. aprila 1958, iz katere izhaja, da sta pogodbeni stranki iz sistema izmenjave informacij, ki ga ta predvideva, izključili omenjene holdinške družbe.

54 Dejansko konvencija z dne 1. aprila 1958 le odraža stanje luksemburške zakonodaje na tem področju, tako da tudi konvencija sodi, zaradi njenega ozkega področja uporabe, v okvir člena 8(1) Direktive 77/799.

55 V teh okoliščinah je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da Direktiva 77/799 in predvsem člen 8(1) ne nasprotujeta temu, da državi članici zavezuje mednarodna konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja in vzpostavitvi pravil o medsebojni upravni pomoči v zvezi z davki na dohodek in premoženje, ki s svojega področja uporabe izključuje za eno državo članico eno kategorijo zavezancev za davek, ki sodi pod omenjeno direktivo, če državi članici, ki naj bi informacije posredovala, njena zakonodaja ali upravna praksa preprečuje, da bi opravila te poizvedbe ali zbirala ali uporabila take informacije za lastne namene, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

Prvo vprašanje

56 S prvim zastavljenim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali določbe Pogodbe v zvezi s svobodo ustanavljanja in prostim pretokom kapitala nasprotujejo nacionalni zakonodaji, kot je ta iz postopka v glavni stvari, ki družbe s sedežem v Franciji oprošča spornega davka, medtem ko omenjeno oprostitev za družbe s sedežem v drugi državi članici pogojuje z obstojem konvencije o upravni pomoči, sklenjeni med Francosko republiko in to državo z namenom boja proti davčnim utajam in izogibanju plačevanja davkov, ali z okoliščino, da na podlagi uporabe pogodbe, ki vsebuje klavzulo o nediskriminaciji glede na državljanstvo, te družbe ne smejo biti obdavčene višje od tistih pravnih oseb, ki imajo sedež v Franciji.

57 Ker predložitveno sodišče prosi Sodišče za razlago tako člena 52 glede svobode ustanavljanja kot člena 73B Pogodbe glede prostega pretoka kapitala, je treba ugotoviti, ali nacionalna zakonodaja, kot je ta obravnavana v postopku v glavni stvari, sodi pod te svoboščine.

58 Glede člena 73B Pogodbe je treba opozoriti, da pravica pridobiti, izkoriščati in odsvojiti nepremičnine na ozemlju druge države članice, ki pomeni nujno dopolnilo k svobodi ustanavljanja, kot to izhaja iz člena 54(3) Pogodbe ES (po spremembi člena 44(2)(e) ES), ustvarja, če se jo izvršuje, pretok kapitala (sodba z dne 25. januarja 2007 v zadevi Festersen, C-370/05, ZOdl., str. I-0000, točka 22, in navedena sodna praksa).

59 V skladu z ustaljeno sodno prakso pretok kapitala zajema transakcije, s katerimi nerezidenti opravijo naložbe v nepremičnine na ozemlju države članice, kot to izhaja iz nomenklature pretoka kapitala v Prilogi I k Direktivi Sveta 88/361/EGS z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe (člen razveljavljen z Amsterdamsko pogodbo) (UL L 178, str. 5), pri čemer je ta nomenklatura obdržala značaj napotila za opredelitev pojma pretoka kapitala (glej zgoraj navedeno sodbo Festersen, točka 23, in navedeno sodno prakso).

60 Ni sporno, da je tožena stranka iz postopka v glavni stvari kot holdinška družba

luksemburškega prava kupila nepremičnine v Franciji. Ni dvoma, da taka čezmejna naložba pomeni pretok kapitala v smislu omenjene nomenklature (glej sodbo z dne 5. julija 2005 v zadevi D., C-376/03, ZOdl., str. I-5821, točka 24).

61 Sledi, da nacionalna zakonodaja, kot je ta iz postopka v glavni stvari, sodi pod prosti pretok kapitala.

62 Glede  lena 52 Pogodbe iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da svoboda ustanavljanja, ki jo ta člen priznava državljanom Skupnosti in ki zajema pravico začeti in opravljati dejavnost kot samozaposlena oseba ter pravico do ustanovitve in vodenja podjetij pod enakimi pogoji, kot jih za svoje državljane določa zakonodaja države članice, v kateri se taka ustanovitev izvede, vključuje za družbe, ustanovljene v skladu z zakonodajo države članice in ki imajo statutarni sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Skupnosti, pravico opravljanja dejavnosti v zadevni državi članici z odvisno družbo, podružnico ali agencijo (sodbi z dne 23. februarja 2006 v zadevi Keller Holding, C-471/04, ZOdl., str. I-2107, točka 29, in z dne 14. septembra 2006 v zadevi Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, ZOdl., str. I-8203, točka 17, in navedena sodna praksa).

63 Poleg tega je pojem ustanavljanja v smislu Pogodbe zelo širok pojem, ki vključuje možnost, da državljan Skupnosti stalno in trajno sodeluje v gospodarskem življenju druge države članice, kot je njegova država izvora, in da iz tega pridobi dobiček ter tako spodbuja gospodarsko in družbeno prepletenost v Skupnosti na področju dejavnosti samozaposlenih oseb (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Centro di Musicologia Walter Stauffer, točka 18, in navedeno sodno prakso).

64 Vendar, da bi se lahko uporabile določbe o pravici do ustanavljanja, je načeloma potrebno, da je v državi gostiteljici zagotovljena stalna prisotnost ter ob morebitni pridobitvi in posedovanju nepremi nin dejavno upravljanje tega premoženja (zgoraj navedena sodba Centro di Musicologia Walter Stauffer, točka 19).

65 V trenutni zadevi, čeprav ima to ea stranka iz postopka v glavni stvari v lasti nepremičnine v Franciji, tako iz opisa dejanskega stanja, ki ga je predstavilo predložitveno sodišče, kot iz stališč, podanih pred Sodiščem, ne izhaja, da ima te nepremičnine v lasti v okviru izvajanja svojih dejavnosti ali da sama upravlja svoje nepremi ninsko premoženje.

66 Zato je treba ugotoviti, da se določbe o pravici do ustanavljanja ne uporabljajo v okoliščinah, kot so te iz predložitvene odločbe.

67 Iz zgoraj nevednih okoliščin izhaja, da je treba preučiti, ali nacionalna ureditev, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, pomeni omejitev pretoka kapitala.

68 Uvodoma je treba opozoriti, da čeprav sodijo neposredni davki v pristojnost držav članic, morajo te v skladu z ustaljeno sodno prakso pristojnost izvrševati ob spoštovanju prava Skupnosti (glej zlasti sodbe z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen, C-319/02, ZOdl., str. I-7477, točka 19; z dne 6. marca 2007 v zadevi Meilicke in drugi, C-292/04, ZOdl., str. I-0000, točka 19, in z dne 24. maja 2007 v zadevi Holb ock, C-157/05, ZOdl., str. I-0000, točka 21).

69 V zvezi s tem iz ustaljene sodne prakse izhaja, da ukrepi, ki so v skladu s členom 73B(1) Pogodbe prepovedani, ker omejujejo pretok kapitala, obsegajo vse take ukrepe, ki bi lahko odvrnili naložbe nerezidentov v državi članici ali bi lahko odvrnili državljane omenjene države članice, da to storijo v drugih državah (zgoraj navedena sodba Festersen, točka 24, in navedena sodna praksa).

70 Pravne osebe, ki imajo dejanski sedež uprave v Franciji, so v skladu s členom 990E, točka

3, CGI oprošene spornega davka, če vsako leto davni upravi na njeno zahtevo sporočijo položaj in opis nepremičnin v lasti 1. januarja, identiteto in naslov njenih delničarjev, družbenikov ali drugih udeležencev, število delnic, deležev ali drugih pravic, ki jih ima vsak od njih, in dokaz o njihovem davnem rezidentstvu oziroma tako obveznost sporočanja sprejmejo in jo tudi izpolnijo.

71 Za pravne osebe, ki imajo sedež v drugi državi kot v Franciji, člen 990E, točka 2, CGI določa, da so te oprošene spornega davka – kot pravne osebe, ki imajo dejanski sedež uprave v Franciji –, če vsako leto sporočijo položaj, opis in vrednost nepremičnin v lasti 1. januarja, identiteto in naslov njihovih družbenikov na ta dan ter število delnic ali deležev, ki jih ima vsak od njih.

72 Vendar je v skladu s to določbo CGI poleg tega potrebno, da je bila sklenjena konvencija o upravnih pomoči z namenom boja proti davnim utajam in izogibanju plačevanja davkov ali v skladu s členom 990E, točka 3, CGI pogodba, v skladu s katero pravne osebe ne smejo biti obdavčene višje od pravnih oseb, ki imajo dejanski sedež uprave v Franciji.

73 Glede oprostitve, ki je določena v členu 990E, točka 2, CGI, je bila konvencija, na katero napotuje ta člen, sklenjena, vendar so holdinške družbe luksemburškega prava, kakršna je tožena stranka iz postopka v glavni stvari, izključene s področja uporabe in tako ne morejo uveljavljati oprostitve spornega davka.

74 Za pravne osebe, ki nimajo dejanskega sedeža uprave v Franciji in ki lahko uveljavljajo oprostitve iz člena 990E, točka 3, CGI, je treba navesti, da do danes ni bila sklenjena nobena posebna konvencija, ki naj bi uredila ta vprašanja dvojnega obdavčevanja med Francosko republiko in Velikim vojvodstvom Luksemburg. Pod temi pogoji in kot je bilo jasno navedeno v predložitveni odločbi, je v postopku v glavni stvari davna uprava ob uporabi člena 990E, točka 3, CGI zavrnila zahtevo za oprostitve spornega davka, ki jo je vložila tožena stranka.

75 Iz zgornjih ugotovitev izhaja, da za pravne osebe, ki nimajo dejanskega sedeža v Franciji, da bi lahko bile upravičene do oprostitve spornega davka iz členov 990D in 990E, točki 2 in 3, CGI, v nasprotju z drugimi davnimi zavezanci velja dodatni pogoj, namreč da obstaja sklenjena konvencija med Republiko Francijo in zadevno državo.

76 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da če take konvencije ni, pravna oseba, ki nima dejanskega sedeža uprave v Franciji, nima možnosti uspešno uveljavljati oprostitve spornega davka iz členov 990D in 990E, točki 2 in 3, CGI. Vendar se zdi, da lahko glede na to, da se le same zadevne države odločijo, ali se bodo zavezale s konvencijo, pogoj obstoja konvencije o upravnih pomoči ali pogodbe dejansko pomeni trajen režim neoprostitve spornega davka.

77 Iz tega sledi, da so zaradi zahtev, ki jih določa zadevna nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari za uveljavljanje oprostitve zadevnega davka, naložbe v nepremičnine v Franciji manj privlačne za družbe nerezidentke, kot so holdinške družbe luksemburškega prava.

78 Tako je omenjena ureditev za zadevne pravne osebe omejitev načela prostega pretoka kapitala, ki je načelno prepovedana s členom 73B Pogodbe.

79 Pod temi pogoji je treba preučiti, tretji in nazadnje, ali je omejitev, ki izhaja iz spornega davka, upravičena z nujnim razlogom v splošnem interesu.

80 Francoska vlada glede tega navaja, da je sporni davek eden od ukrepov boja proti davnim utajam, katerih namen je spodbuditi pravne osebe, ki imajo v Franciji neposredno ali posredno v lasti nepremičnino, da odkrijejo identiteto fizičnih in pravnih oseb, ki so v njih udeležene.

81 Iz sodne prakse izhaja, da je boj proti davčni utaji nujen razlog v splošnem interesu, s katerim je mogoče upravičiti omejitev prostega pretoka (glej zgoraj navedeno sodbo Centro di Musicologia Walter Stauffer, točka 32, ter sodbo z dne 30. januarja 2007 v zadevi Komisija proti Dansk, C-150/04, ZOdl., str. I-0000, točka 51, in navedeno sodno prakso).

82 Vendar mora biti zadevna omejitev primerna za uresničenje zastavljenega cilja in ne sme presegati tega, kar je nujno potrebno za doseg tega cilja (glej v tem smislu zgoraj navedene sodbe Manninen, točka 29; Centro di Musicologia Walter, točka 32; Komisija proti Dansk, točka 46, in sodbo z dne 5. julija 2007 v zadevi Komisija proti Belgiji, C-522/04, ZOdl., str. I-0000, točka 47).

83 Tako je treba preučiti, ali je sporni davek primeren za boj proti davčnim utajam in ali ne presega tega, kar je nujno potrebno za doseg tega cilja.

84 Francoska vlada meni, da je namen spornega davka odvrniti davčne zavezance, ki so zavezani k plačilu davka v Franciji, da se taki obdavčitvi izognejo z ustanavljanjem družb, ki postanejo lastnice nepremičnin v Franciji, v državah, ki niso sklenile s Francosko republiko konvencije o upravni pomoči ali pogodbe, ki vsebuje klavzulo o nediskriminaciji glede na državljanstvo, ob uporabi katere pravne osebe ne morejo biti obdavčene višje od tistih pravnih oseb, ki imajo dejanski sedež uprave v Franciji.

85 Namen spornega davka je predvsem bojevati se proti praksam, s katerimi fizične osebe, ki so davčni rezidenti v Franciji in katerih nepremičnine bi bile običajno podvržene davku na premoženje, ustanovijo družbe, ki so davčni rezidenti v drugih državah članicah, od katerih Francoska republika ne more pridobiti primernih informacij glede fizičnih oseb, ki so udeležene v teh družbah.

86 Tako se zdi, da je glavno merilo za oprostitev dejansko zagotovitev, da lahko francoska davčna uprava neposredno zahteva od tujih davčnih uprav vse potrebne podatke, da lahko preveri napovedi, ki jih vložijo družbe, ki imajo lastninske pravice ali druge stvarne pravice na nepremičninah, ki se nahajajo v Franciji, v skladu s členom 990E CGI, ter napovedi, ki jih vložijo fizične osebe, ki so davčne rezidentke v Franciji, glede njihovih nepremičnin, ki so predmet davka na premoženje.

87 S tem ko francoska zakonodaja obdavči vse družbe, ki ne izpolnjujejo tega pogoja, je njena posledica iz postopka v glavni stvari, da se obdavčijo nepremičnine v lasti družb, ki jih fizične osebe, ki bi bile brez takih družb zavezane za davek na premoženje, uporabljajo kot „zaslon“.

88 Sporni davek tako omogoča boj proti praksam, ki nimajo drugega namena, kot da se fizične osebe izognejo davku na premoženje v Franciji, ali vsaj povzroči, da je taka praksa manj privlačna. Tako je torej davek primeren za boj proti davčnim utajam.

89 Kljub temu je treba še preveriti, ali sporni davek ne presega tega, kar je nujno potrebno za doseg tega cilja.

90 V zvezi s tem francoska vlada potrjuje, da je treba oprostitev spornega davka uporabljati restriktivno zaradi težav, ki jih imajo francoski davčni organi pri dokazovanju davčne utaje, če ni zanesljivih informacij, ki bi dopuščale preveriti informacije, ki jih navedejo davčni zavezanci v napovedih.

91 Glede tega je treba opozoriti, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso upravičitev z bojem proti davčnim utajam lahko sprejeta le, če zakonodaja cilja na popolnoma umetne tvorbe, katerih

cilj je izogniti se davčni zakonodaji, kar izključuje vsakršno splošno domnevo goljufije. Torej, splošna domneva izogibanja plačila davka ali davčne utaje ne zadostuje za to, da bi se upravičil davčni ukrep, ki škoduje ciljem Pogodbe (glej v tem smislu sodbe z dne 26. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Belgiji, C-478/98, Recueil, str. I-7587, točka 45; z dne 4. marca 2004 v zadevi Komisija proti Franciji, C-334/02, Recueil, str. I-2229, točka 27, ter z dne 12. septembra 2006 v zadevi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, ZOdl, str. I-7995, točka 50, in navedeno sodno prakso).

92 V skladu s prav tako ustaljeno sodno prakso Sodišča se lahko na Direktivo 77/799 država članica sklicuje zato, da bi od druge države članice pridobila informacije, ki bi ji lahko omogočile pravilno odmero davkov, ki jih pokriva omenjena direktiva (glej zgoraj navedeni sodbi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, točka 71, ter Komisija proti Danski, točka 52). Dalje, iz odgovora na drugo vprašanje za predhodno odločanje izhaja, da sporni davek sodi pod Direktivo 77/799.

93 Seveda iz odgovora na tretje vprašanje za predhodno odločanje izhaja, da v kontekstu postopka v glavni stvari ozko področje uporabe konvencije z dne 1. aprila 1958 pomeni omejitev izmenjave informacij iz člena 8(1) Direktive 77/799, tako da se francoski davčni organi težko učinkovito bojujejo proti davčnim utajam v primeru holdinških družb luksemburškega prava.

94 Prav tako iz sodne prakse izhaja, da čeprav člen 8(1) Direktive 77/799 ne nalaga nobenih obveznosti davčnim organom držav članic za sodelovanje, če njihova zakonodaja ali upravna praksa preprečuje, da bi pristojni davčni organi opravili te poizvedbe ali zbirali ali uporabili take informacije za lastne namene teh držav, nezmožnost zahtevati tako pomoč ne more utemeljiti zavrnitve davčne ugodnosti.

95 Dejansko nič ne preprečuje zadevnim davčnim organom, da od zavezancev zahtevajo dokaze, za katere oni menijo, da so potrebni za pravilno odmero zadevnih davkov in dajatev, ter po potrebi zavrnejo zahtevano oprostitev, če ti dokazi niso predloženi (glej zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Danski, točka 54, in navedeno sodno prakso).

96 *A priori* namreč ni mogoče izključiti možnosti, da bi davčni zavezanec lahko predložil upoštevne dokaze, na podlagi katerih bi davčni organi države članice, v kateri obstaja davčni dolg, lahko jasno in natančno preverili, ali se davčni zavezanec ne želi izogniti plačilu davka ali davek utajiti (glej v tem smislu sodbi z dne 8. julija 1999 v zadevi Baxter in drugi, C-254/97, Recueil, str. I-4809, točki 19 in 20, in z dne 10. marca 2005 v zadevi Laboratoires Fournier, C-39/04, ZOdl., str. I-2057, točka 25).

97 Poleg tega je glede na okoliščine postopka v glavni stvari treba opozoriti, da morebitna nezmožnost zahtevati neposredno pomoč davčnih organov Velikega vojvodstva Luksemburg lahko povzroči, da je preverjanje informacij oteženo.

98 Te težave pa ne morejo upravičiti kategorične zavrnitve dodelitve davčne ugodnosti za naložbe, ki jih opravijo investitorji iz te države članice. Dejansko lahko, kadar holdinške družbe luksemburškega prava zahtevajo oprostitev spornega davka, francoski davčni organi zahtevajo od teh družb dokaze, ki jih štejejo za potrebne, da se zagotovi popolna preglednost njihovih lastninskih pravic in delniške sestave, in to neodvisno od obstoja konvencije o upravni pomoči ali pogodbe, ki vsebuje klavzulo o nediskriminaciji na davčnem področju.

99 V tej zadevi francoska zakonodaja iz postopka v glavni stvari ne dovoljuje družbam, ki so izvzete s področja uporabe konvencije o upravni pomoči in ne sodijo pod pogodbo, ki vsebuje klavzulo o nediskriminaciji na davčnem področju, vendar vlagajo v nepremičnine v Franciji, da predložijo listine, ki bi izkazale identiteto njihovih delničarjev, in kakršno koli drugo informacijo, ki

naj bi bila po mnenju francoskih davčnih organov potrebna. Posledično ta zakonodaja v vsakem primeru preprečuje tem družbam, da bi dokazale, da ne zasledujejo goljufivega cilja.

100 Iz tega sledi, da bi francoska vlada lahko sprejela manj restriktivne ukrepe za to, da bi dosegla cilj boja proti davčni utaji.

101 Torej spornega davka ni mogoče utemeljiti z bojem proti davčni utaji.

102 Zato je treba na prvo zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 73B Pogodbe razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, ki družbe s sedežem v Franciji oprošča spornega davka, medtem ko to oprostitev za družbe s sedežem v drugi državi članici pogojuje z obstojem konvencije o upravni pomoči, sklenjeni med Francosko republiko in to državo z namenom boja proti davčnim utajam in izogibanju plačevanja davkov, ali z okoliščino, da na podlagi uporabe pogodbe, ki vsebuje klavzulo o nediskriminaciji glede na državljanstvo, te družbe ne smejo biti obdavčene višje od tistih pravnih oseb, ki imajo sedež v Franciji, in ne dovoljuje družbi s sedežem v drugi državi članici, da predloži dokaze, ki so potrebni za ugotovitev identitete fizičnih oseb, ki so delničarji te družbe.

Četrto vprašanje

103 Glede na odgovore, ki jih je Sodišče podalo na prva tri vprašanja, ni treba odgovoriti na četrto vprašanje, ki ga je zastavilo predložitveno sodišče.

Stroški

104 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrty senat) razsodilo:

1) **Davek na tržno vrednost nepremičnin v Franciji, katerih lastnice so pravne osebe, je davek, ki je podoben davkom iz člena 1(3) Direktive Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih oblasti držav članic na področju neposrednega in posrednega obdavčevanja, kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992, in ki je uveden na sestavine premoženja v smislu člena 1(2) te direktive.**

2) **Direktiva 77/799, kot je bila spremenjena z Direktivo 92/12 in predvsem njen člen 8(1), ne nasprotuje temu, da dve državi članici zavezuje mednarodna konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja in vzpostavitvi pravil o medsebojni upravni pomoči v zvezi z davki na dohodek in premoženje, ki s svojega področja uporabe izključuje za eno državo članico eno kategorijo zavezancev za davek, ki sodi pod omenjeno direktivo, če državi članici, ki naj bi informacije posredovala, njena zakonodaja ali upravna praksa preprečuje, da bi opravila te poizvedbe ali zbirala ali uporabila take informacije za lastne namene, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.**

3) **Člen 73B Pogodbe ES (postal člen 56 ES) je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, ki družbe s sedežem v Franciji oprošča davka na tržno vrednost nepremičnin v Franciji, katerih lastnice so pravne osebe, medtem ko to oprostitev za družbe s sedežem v drugi državi članici pogojuje z obstojem konvencije o upravni pomoči, sklenjene med Francijo in to državo z namenom boja proti davčnim utajam in izogibanju plačevanja davkov, ali z okoliščino, da na podlagi uporabe pogodbe, ki vsebuje klavzulo o nediskriminaciji glede na državljanstvo, te družbe ne smejo biti obdavčene višje od tistih pravnih oseb, ki imajo sedež v Franciji, in ne dovoljuje družbi s sedežem v drugi državi članici, da predloži dokaze, ki so potrebni za**

ugotovitev identitete fizičnih oseb, ki so delničarji te družbe.

Podpisi

* Jezik postopka: francoščina.