

Sprawa C-72/09

Établissements Rimbaud SA

przeciwko

Directeur général des impôts

i

Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence

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

Podatki bezpośrednio – Swobodny przepływ kapitału – Osoby prawne mające siedzibę w państwie trzecim będącym członkiem Europejskiego Obszaru Gospodarczego – Posiadanie nieruchomości położonych w państwie członkowskim – Podatek od wartości rynkowej tych nieruchomości – Odmowa zwolnienia – Zwalczanie oszustw podatkowych – Ocena w świetle porozumienia EOG

Streszczenie wyroku

1. *Umowy międzynarodowe – Porozumienie tworzące Europejski Obszar Gospodarczy – Swobodny przepływ kapitału – Znaczenie prawne identyczne ze znaczeniem przepisów wspólnotowych*

(art. 63 TFUE; porozumienie EOG, art. 40, załącznik XII)

2. *Umowy międzynarodowe – Porozumienie tworzące Europejski Obszar Gospodarczy – Swobodny przepływ kapitału – Ograniczenia – Przepisy podatkowe – Podatek od wartości rynkowej nieruchomości posiadanych przez osoby prawne*

(porozumienie EOG, art. 40)

1. Jednym z podstawowych celów porozumienia ustanawiającego Europejski Obszar Gospodarczy (EOG) jest realizacja w jak najpełniejszy sposób swobody przepływu towarów, osób, usług i kapitału na całym EOG, tak aby rynek wewnętrzny realizowany na terytorium Unii został rozciągnięty na państwa Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu (EFTA). W związku z tym liczne postanowienia tego porozumienia zmierzają do zagwarantowania jego wykądnego w sposób możliwie jednolity w całym EOG. Do Trybunału należy w tym zakresie czuwanie nad tym, aby zasady porozumienia EOG, zasadniczo identyczne z zasadami traktatu FUE, były interpretowane w sposób jednolity w państwach członkowskich.

Z art. 40 porozumienia EOG wynika, że postanowienia zabraniające ograniczeń przepływu kapitału i dyskryminacji, o których w nich mowa, w zakresie stosunków pomiędzy państwami będącymi członkami porozumienia EOG, bez względu na to, czy są one członkami Unii lub EFTA, są takie same jak przepisy prawa Unii w stosunkach pomiędzy państwami członkowskimi.

Z powyższego wynika, że skoro ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału pomiędzy obywatelami państw będących stronami porozumienia EOG powinny być oceniane z punktu

widzenia art. 40 i załącznika XII do tego porozumienia, to jego postanowienia mają to samo znaczenie prawne co przepisy art. 63 TFUE.

(por. pkt 20-22)

2. Artykuł 40 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym (EOG) nie sprzeciwia się uregulowaniom krajowym, które zwalniają z podatku od wartości rynkowej nieruchomości położonych na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej, spółki mające siedzibę na terytorium tego państwa i uzależniają owo zwolnienie w przypadku spółek, które mają siedzibę na terytorium państwa trzeciego, lecz będącego członkiem EOG, od istnienia umowy o pomocy administracyjnej zawartej pomiędzy rzeczonym państwem członkowskim a tym państwem trzecim w celu zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania lub od okoliczności, że na podstawie traktatu zawierającego klauzulę o niedyskryminacji ze względu na przynależność państwów rzeczono osoby prawne nie powinny podlegać większemu obciążeniu podatkowemu niż obciążenie podatkowe, jakiemu podlegają spółki mające siedzibę na terytorium państwa członkowskiego.

W istocie chociaż przepisy takie stanowią dla osób prawnych ograniczenie zasady swobodnego przepływu kapitału, które jest zasadniczo zakazane przez art. 40 porozumienia EOG tak samo, jak jest ono zabronione przez art. 63 TFUE, uzasadnienie oparte na zwalczaniu oszustw podatkowych i konieczności zachowania skuteczności kontroli podatkowych jest oceniane inaczej gdy ustanowione przez dyrektywę 77/799 dotyczącą wzajemnej pomocy w sąciwych wad państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich i pośrednich, ramy współpracy pomiędzy sąciwymi organami państw członkowskich nie mają zastosowania do współpracy pomiędzy tymi organami oraz sąciwymi organami państwa trzeciego, gdy nie przyjął ono żadnego zobowiązania wzajemnej pomocy. W takiej sytuacji państwo członkowskie zasadniczo jest uprawnione do odmowy udzielenia takiej korzyści, jeżeli, w szczególności z powodu braku umownego zobowiązania dostarczenia przez to państwo trzecie informacji, niemożliwe okazuje się uzyskanie informacji od tego państwa.

(por. pkt 29, 41, 44, 52; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 28 października 2010 r.(*)

Podatki bezpośrednie – Swobodny przepływ kapitału – Osoby prawne mające siedzibę w państwie trzecim będącym członkiem Europejskiego Obszaru Gospodarczego – Posiadanie nieruchomości położonych w państwie członkowskim – Podatek od wartości rynkowej tych nieruchomości – Odmowa zwolnienia – Zwalczanie oszustw podatkowych – Ocena w świetle porozumienia EOG

W sprawie C-72/09

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Cour de cassation (Francja) postanowieniem z dnia 10 lutego

2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 18 lutego 2009 r., w postępowaniu:

Établissements Rimbaud SA

przeciwko

Directeur général des impôts,

Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, E. Juhász, G. Arestis (sprawozdawca), T. von Danwitz i D. Šváby, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Jääskinen,

sekretarz: N. Nanchev, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 3 lutego 2010 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Établissements Rimbaud SA przez adwokata J.P. Chevalliera,
- w imieniu rządu francuskiego przez G. de Bergues'a oraz J.S. Pilczera, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lumm'a oraz C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu estońskiego przez L. Uiba, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu greckiego przez S. Spyropoulosa, Z. Chatzipavlou oraz M. Tassopoulou, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu hiszpańskiego przez M. Muñoz Páez, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu włoskiego przez I. Bruni, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez P. Gentilego, avvocato dello Stato,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez C.M. Wissels oraz M. de Mol, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu szwedzkiego przez A. Falk oraz A. Engmana, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez I. Rao oraz I. Huttona, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala oraz J.P. Keppenne'a, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Urzędu Nadzoru EFTA przez L. Armati oraz I. Hauger, oraz przez B. Alterskjæna

oraz X. Lewisa, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Księstwa Liechtensteinu przez S. Monauni-Tömrödy, działającą w charakterze pełnomocnika,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 29 kwietnia 2010 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 40 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3, zwanego dalej „porozumieniem EOG”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania pomiędzy Établissements Rimbaud SA (zwaną dalej „Rimbaud”) a directeur général des impôts i directeur des services fiscaux (głównym dyrektorem ds. podatkowych i dyrektorem służby podatkowej, zwanymi dalej „francuskimi organami podatkowymi”) w Aix-en-Provence w przedmiocie objęcia tej spółki podatkiem od wartości rynkowej nieruchomości posiadanych przez osoby prawne (zwanym dalej „spornym podatkiem”).

Ramy prawne

Porozumienie EOG

3 Artykuł 40 porozumienia EOG stanowi, że:

„W ramach postanowień niniejszego porozumienia zakazane są wszelkie ograniczenia między Umawiającymi się Stronami w odniesieniu do swobody przepływu kapitału należącego do osób mających miejsce zamieszkania na terytorium państw członkowskich WE lub państw Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu (EFTA), jak również dyskryminacja ze względu na przynależność państwową lub miejsce zamieszkania, lub miejsce lokaty kapitału. Załącznik XII zawiera postanowienia niezbędne do wykonania niniejszego artykułu”.

4 Załącznik XII do porozumienia EOG zatytułowany „Swobodny przepływ kapitału” nawiązuje do dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu [artykuł uchylony przez traktat z Amsterdamu] (Dz.U. L 178, s. 5). Na mocy art. 1 ust. 1 tej dyrektywy przepływ kapitału klasyfikuje się zgodnie z nomenklaturą, zawartą w załączniku I do wspomnianej dyrektywy.

Uregulowania krajowe

5 Artykuły 990D i nast. francuskiego code général des impôts (kodeksu podatkowego, zwanego dalej „CGI”) zaliczają się do środków podjętych przez ustawodawcę francuskiego w celu zwalczania niektórych form unikania opodatkowania.

6 Artykuł 990D CGI przewiduje:

„Osoby prawne posiadające bezpośrednio bądź za pośrednictwem innej osoby nieruchomości lub wiążące liczbę 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 posiadaj?c? nieruchomo?ci lub prawa na nieruchomo?ci we Francji jest uwa?ana ka?da osoba prawna, która posiada udzia?, bez wzgl?du na jego form? lub wielko??, w osobie prawnej b?d?cej w?a?icielem tej nieruchomo?ci lub prawa lub posiadaczem udzia?u w trzeciej osobie prawnej, która sama jest posiadaczem nieruchomo?ci lub praw lub po?redniczy w ?a?cuchu udzia?ów. Przepis ten znajduje zastosowanie bez wzgl?du na liczb? po?rednicz?cych osób prawnych”.

7 Artyku? 990E CGI stanowi:

„Podatku, o którym mowa w art. 990D, nie stosuje si? do:

- 1) osób prawnych, których nieruchome sk?adniki maj?tkowe w rozumieniu art. 990D, po?o?one we Francji, stanowi? mniej ni? 50% francuskich sk?adników maj?tkowych. Dla zastosowania tego przepisu do nieruchomych sk?adników niemaj?tkowych nie wlicza si? tych sk?adników maj?tkowych, które osoby prawne, o których mowa w art. 990D lub osoby po?rednicz?ce przeznaczaj? na potrzeby swojej w?asnej dzia?alno?ci gospodarczej, innej ni? dzia?alno?? na rynku nieruchomo?ci;
- 2) osób prawnych maj?cych siedzib? w pa?stwie lub na terytorium, które zawar?o z Francj? umow? o wzajemnej pomocy administracyjnej w celu zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, które ka?dego roku nie pó?niej ni? do 15 maja z?o?? o?wiadczenie w miejscu wskazanym w zarz?dzeniu, o którym mowa w art. 990F, wskazuj?c po?o?enie, opis i warto?? nieruchomo?ci znajduj?cych si? w ich posiadaniu na dzie? 1 stycznia, to?samo?? i adres ich udzia?owców na ten dzie? oraz liczb? udzia?ów lub akcji posiadanych przez ka?dego z nich;
- 3) osób prawnych, których rzeczywiste centrum zarz?dzania znajduje si? we Francji, ani do innych osób prawnych, na które na mocy umowy mi?dzynarodowej nie mo?na na?o?y? wy?szego podatku, o ile ka?dego roku osoby te przekazuj? lub podejmuj? si? i przestrzegaj? obowi?zku przekazania organowi podatkowemu na jego ??danie po?o?enia i opisu nieruchomo?ci posiadanych na dzie? 1 stycznia oraz to?samo?ci i adresu ich akcjonariuszy, wspólników lub innych cz?onków, liczby akcji, udzia?ów lub innych praw przys?uguj?cych ka?demu z nich oraz za?wiadczenia o miejscu zamieszkania dla celów podatkowych. Zobowi?zanie nale?y podj?? w dniu nabycia przez osob? prawno? nieruchomo?ci lub prawa na nieruchomo?ci, lub udzia?u, o których mowa w art. 990D, albo w terminie do 15 maja 1993 r. w przypadku nieruchomo?ci, praw na nieruchomo?ci lub udzia?ów posiadanych w dniu 1 stycznia 1993 r. [...]”.

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytanie prejudycjalne

8 Rimbaud, której siedziba znajduje si? w Liechtensteinie, posiada nieruchomo?? po?o?on? we Francji. Z tego tytu?u podlega co do zasady opodatkowaniu spornym podatkiem.

9 Francuskie organy podatkowe dokona?y ?ci?gni?cia od Rimbaud spornego podatku kolejno najpierw za lata 1988–1997, a nast?pnie za lata 1998–2000.

10 Jako ?e odwo?anie Rimbaud zosta?o oddalone, wnios?a ona skarg? przeciwko francuskim organom podatkowym. Po tym jak Cour d'appel (s?d apelacyjny) w Aix-en-Provence wyda? w dniu 20 wrze?nia 2005 r. niekorzystny dla niej wyrok, Rimbaud wnios?a skarg? kasacyjn? do Cour de cassation (s?du kasacyjnego).

11 W tych okoliczno?ciach Cour de cassation postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 40 porozumienia [EOG] sprzeciwia si? przepisom takim jak art. 990D i nast. code général des impôts, w brzmieniu obowi?zuj?cym w chwili zaistnienia okoliczno?ci faktycznych sprawy,

zwalniającym od podatku w wysokości 3% wartości rynkowej nieruchomości położonych we Francji spółki mające siedzibę we Francji i uzależniającym owo zwolnienie w przypadku spółek, które mają siedzibę w państwie należącem do [EOG], niebędącym członkiem Unii Europejskiej, od istnienia umowy 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 rzeczono osoby prawne nie powinny podlegać wikszemu obciążeniu podatkowemu niż obciążenie podatkowe, jakiemu podlegają spółki mające siedzibę we Francji”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

12 Sąd krajowy w swym pytaniu zmierza zasadniczo do ustalenia, czy wykładni art. 40 porozumienia EOG należy dokonywać w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom krajowym takim jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, które zwalniają ze spornego podatku spółki mające siedzibę na terytorium państwa członkowskiego i uzależniającym owo zwolnienie w przypadku spółek, które mają siedzibę na terytorium państwa trzeciego, lecz będącego członkiem Europejskiego Obszaru Gospodarczego (zwanego dalej „EOG”), od istnienia umowy o pomocy administracyjnej zawartej pomiędzy rzeczonym państwem członkowskim a tym państwem trzecim w celu zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania lub od okoliczności, że na podstawie traktatu zawierającego klauzulę o niedyskryminacji ze względu na przynależność państwów rzeczono osoby prawne nie powinny podlegać wikszemu obciążeniu podatkowemu niż obciążenie podatkowe, jakiemu podlegają spółki mające siedzibę w tym państwie członkowskim.

13 Tytułem wstępu należy zaznaczyć, że art. 40 porozumienia EOG wszedł w życie w Liechtensteinie na mocy decyzji Rady EOG nr 1/95 z dnia 10 marca 1995 r. w sprawie wejścia w życie Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym (EOG) dla Księstwa Liechtensteinu (Dz.U. L 86, s. 58). W konsekwencji wykładni tego artykułu pozostaje bez wpływu na poprzedzające tę datę zdarzenia podatkowe dotyczące spornego podatku.

14 Podobnie należy zaznaczyć, że uregulowania krajowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym były już badane przez Trybunał w świetle dyrektywy Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy w sądach państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich i pośrednich (Dz.U. L 336, s. 15) w wersji zmienionej przez dyrektywę Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. (Dz.U. L 76, s. 1) (zwaną dalej „dyrektywą 77/799”) oraz art. 63 TFUE w wyroku z dnia 11 października 2007 r. w sprawie C-451/05 ELISA, Zb.Orz. s. I-8251.

15 W postępowaniu przed sądem krajowym Rimbaud podlega z tytułu bycia właścicielem nieruchomości we Francji spornemu podatkowi zgodnie z art. 990D CGI.

16 Co się tyczy omawianej kategorii przepływu kapitału należy zaznaczyć, że art. 40 porozumienia EOG przewiduje, iż jego załącznik XII zawiera postanowienia niezbędne do wykonania tego artykułu. Rzeczony załącznik XII stwierdza, że do EOG mają zastosowanie dyrektywa 88/361 i załącznik I do niej.

17 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przepływy 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 88/361, która zachowuje walor instrukcyjny dla zdefiniowania pojęcia przepływu kapitału (zob. podobnie wyroki: z dnia 16 marca 1999 r. w sprawie C-222/97 Trummer i Mayer, Rec. s. I-1661, pkt 21; z dnia 11 stycznia 2001 r. w sprawie C-464/98 Stefan, Rec. s. I-173, pkt 5; z dnia 5 marca 2002 r. w sprawach połączonych C-515/99, od C-519/99 do C-524/99 i od C-526/99 do

C-540/99 Reisch i in., Rec. s. I-2157, pkt 30; z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-386/04 Centro di Musicologia Walter Stauffer, Zb.Orz. s. I-8203, pkt 22).

18 Bezsporne jest, że Rimbaud dokonał inwestycji w nieruchomości we Francji. Taka transgraniczna inwestycja stanowi przepływ kapitału w rozumieniu tej nomenklatury (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie ELISA, pkt 60).

19 W konsekwencji postanowienia art. 40 i załącznika XII do porozumienia EOG mają zastosowanie w sporze takim jak zawisły przed sądem krajowym, który dotyczy transakcji pomiędzy obywatelami państw będących stronami tego porozumienia. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału może dokonać ich wykładni, w przypadku gdy sąd z państwa członkowskiego występuje o wyjaśnienie znaczenia w tym państwie tego porozumienia, które stanowi integralną część porządku prawnego Unii (zob. wyroki: z dnia 15 czerwca 1999 r. w sprawie C-321/97 Andersson i Wåkerås/Andersson, Rec. s. I-3551, pkt 26–31; z dnia 15 maja 2003 r. w sprawie C-300/01 Salzmann, Rec. s. I-4899, pkt 65; z dnia 23 września 2003 r. w sprawie C-452/01 Ospelt i Schlössle Weissenberg, Rec. s. I-9743, pkt 27).

20 Jednym z podstawowych celów porozumienia EOG jest realizacja w jak najpełniejszy sposób swobody przepływu towarów, osób, usług i kapitału na całym EOG, tak aby rynek wewnętrzny realizowany na terytorium Unii został rozciągnięty na państwa członkowskie EFTA. W związku z tym liczne postanowienia tego porozumienia zmierzają do zagwarantowania jego wykładni w sposób możliwie jednolity w całym EOG (zob. opinia 1/92 z dnia 10 kwietnia 1992 r., Rec. s. I-2821). Do Trybunału należy w tym zakresie czuwanie nad tym, aby zasady porozumienia EOG, zasadniczo identyczne z zasadami traktatu FUE, były interpretowane w sposób jednolity w państwach członkowskich (ww. wyrok w sprawie Ospelt i Schlössle Weissenberg, pkt 29).

21 Z art. 40 porozumienia EOG wynika, że postanowienia zabraniające ograniczeń przepływu kapitału i dyskryminacji, o których w nich mowa, w zakresie stosunków pomiędzy państwami będącymi członkami porozumienia EOG, bez względu na to, czy są one członkami Unii lub EFTA, są takie same jak przepisy prawa Unii w stosunkach pomiędzy państwami członkowskimi (zob. ww. wyrok w sprawie Ospelt i Schlössle Weissenberg, pkt 28).

22 Z powyższego wynika, że skoro ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału pomiędzy obywatelami państw będących stronami porozumienia EOG powinny być oceniane z punktu widzenia art. 40 i załącznika XII do tego porozumienia, to jego postanowienia mają to samo znaczenie prawne co przepisy art. 63 TFUE (zob. wyrok z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-521/07 Komisja przeciwko Niderlandom, Zb.Orz. s. I-4873, pkt 33).

23 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 Unii (zob. w szczególności wyroki: z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Rec. s. I-7477, pkt 19; z dnia 6 marca 2007 r. w sprawie C-292/04 Meilicke i in., Zb.Orz. s. I-1835, pkt 19; z dnia 24 maja 2007 r. w sprawie C-157/05 Holböck, Zb.Orz. s. I-4051, pkt 21; ww. wyrok w sprawie ELISA, pkt 68). W ten sam sposób kompetencja ta nie pozwala im stosować środków sprzecznych ze swobodami przepływu gwarantowanymi przez podobne postanowienia porozumienia EOG.

W przedmiocie istnienia ograniczenia swobody przepływu kapitału

24 Co się tyczy kwestii, czy uregulowania krajowe takie jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym stanowią ograniczenie swobody przepływu kapitału, w sprawie ELISA, w której zapadł ww. wyrok, stwierdzono już, że omawiane uregulowania stanowią

ograniczenie swobodnego przepływu kapitału, które jest zakazane przez art. 63 TFUE.

25 Orzeczono, że aby korzystać ze zwolnienia ze spornego podatku na podstawie 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 umowy zawartej pomiędzy Republiką Francuską a danym państwem. W braku takiej umowy 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 umowy, przesłanka dotycząca istnienia umowy o pomocy administracyjnej lub traktatu może oznaczać de facto dla tej kategorii osób prawnych system wyłączenia w sposób stały zwolnienie ze spornego podatku, czyniąc mniej atrakcyjnym dokonywanie inwestycji w nieruchomości we Francji dla spółek niebędących rezydentami (zob. ww. wyrok w sprawie ELISA, pkt 75–77).

26 W postępowaniu przed sądem krajowym przewidziane w art. 990E CGI zwolnienie ze spornego podatku spółek mających siedzibę w danym państwie trzecim uzależnione jest od zawarcia umowy o pomocy administracyjnej lub istnienia traktatu zawartego pomiędzy Republiką Francuską i Księstwem Liechtensteinu.

27 Jednakże w przypadku zwolnienia, o którym mowa w art. 990E pkt 2 CGI, nie została podpisana żadna umowa o pomocy administracyjnej w celu zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania. Podobnie, jeżeli chodzi o zwolnienie, o którym mowa w art. 990E pkt 3 CGI, należy wskazać, że do chwili obecnej Republika Francuska i Księstwo Liechtensteinu nie podpisały traktatu, na mocy którego zainteresowane osoby prawne nie powinny podlegać wiążącemu obciążeniu podatkowemu niż obciążenie podatkowe, jakiemu podlegają osoby prawne mające siedzibę we Francji.

28 Z powyższego wynika, że wymogi przewidziane przez uregulowania krajowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, jakie należy spełnić, aby skorzystać ze zwolnienia ze spornego podatku, wykluczają automatycznie ze zwolnienia spółki niebędące rezydentami mające siedzibę w Liechtensteinie i czyni inwestycję w nieruchomości we Francji mniej atrakcyjną dla tych spółek.

29 W sprawie takiej jak ta zawisła przed sądem krajowym rzeczne uregulowania stanowią zatem dla osób prawnych ograniczenie zasady swobodnego przepływu kapitału, które jest zasadniczo zakazane przez art. 40 porozumienia EOG tak samo, jak jest ono zabronione przez art. 63 TFUE.

30 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 umowy zawierającej klauzulę o pomocy administracyjnej w celu zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania. Zasadniczym kryterium zwolnienia jest zapewnienie, 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.

31 Rząd francuski wyjaśnia, że inaczej niż w przypadku obowiązków wzajemnej pomocy nałożonych w kontekście prawnym Unii, państwa członkowskie EOG niebędące członkami Unii

Europejskiej nie są zobowiązane dokonać transpozycji dyrektywy 77/799. W konsekwencji przy braku umowy zawierającej klauzulę o pomocy administracyjnej lub traktatu obejmującego klauzulę o niedyskryminacji w dziedzinie podatków francuskie organy podatkowe nie mogą – da – bezpośrednio od organów podatkowych Księstwa Liechtensteinu wszystkich niezbędnych informacji.

32 Należy zatem zbadać, czy omawiane ograniczenie jest uzasadnione względem interesu ogólnego zwalczania oszustw podatkowych i konieczności zachowania skuteczności kontroli podatkowych.

W przedmiocie uzasadnienia opartego na zwalczaniu oszustw podatkowych i konieczności zachowania skuteczności kontroli podatkowych

33 Jeżeli chodzi o uzasadnienie oparte na zwalczaniu oszustw podatkowych i konieczności zachowania skuteczności kontroli podatkowych, należy przypomnieć, że ograniczenie swobody przepływu kapitału może na dopuścić jedynie pod warunkiem, iż jest ono odpowiednie dla zagwarantowania realizacji danego celu i nie wykracza poza to, co jest niezbędne dla jego osiągnięcia (wyroki: z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-10837, pkt 35; z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. s. I-7995, pkt 47; z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 64; z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-101/05 A, Zb.Orz. s. I-11531, pkt 55).

34 Uzasadnienie oparte na zwalczaniu oszustw podatkowych może zostać dopuszczone jedynie wówczas, gdy dotyczy ono całokształtu sztucznych konstrukcji podatkowych, których celem jest obejście ustawy podatkowej, co wywołuje jakiegokolwiek 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 wyrok z dnia 26 września 2000 r. w sprawie C-478/98 Komisja przeciwko Belgii, Zb.Orz. s. I-7587, pkt 45; ww. wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 Państwo członkowskie może bowiem stosować środki umożliwiające dokonywanie w sposób jasny i precyzyjny kontroli wysokości kwoty podlegającej zapłacie przez podatników (zob. wyrok z dnia 10 marca 2005 r. w sprawie C-39/04 Laboratoires Fournier, Zb.Orz. s. I-2057, pkt 24).

36 Jeżeli chodzi o omawiane uregulowania krajowe, Trybunał orzekł już w ww. wyroku w sprawie ELISA, że uregulowania te są odpowiednie do celu polegającego na zwalczaniu oszustw podatkowych, ponieważ umożliwiają zwalczanie praktyk, których jedynym celem jest uniknięcie zapłaty podatku majątkowego we Francji przez osoby fizyczne, a przynajmniej czyni je mniej atrakcyjnymi.

37 Trybunał orzekł jednak, że w przypadku gdy niemożliwe jest, aby francuskie organy za pomocą na podstawie umowy zawartej z państwem członkowskim, na którego terytorium ma siedzibę zarząd danej osoby prawnej, współpracy od organów podatkowych tego państwa członkowskiego, nic nie stoi na przeszkodzie temu, aby francuskie organy podatkowe za pomocą od podatnika takich dowodów, jakie uznają za konieczne dla prawidłowego ustalenia podatków, a w razie potrzeby – aby odmówił objętego wnioskiem zwolnienia, jeżeli dowody te nie zostaną dostarczone.

38 Stwierdzono, że francuskie uregulowania będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie zezwalają spółkom wyznaczonym z zakresu stosowania umowy 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 uznałyby za konieczne. W związku z tym Trybunał orzekł, że przepisy te w każdym wypadku stanowią przeszkodę w tym, aby owe spółki mogły udowodnić, że nie realizują oszukańczego celu. Trybunał orzekł, że rząd francuski mógł przyjąć mniej restrykcyjne przepisy dla osiągnięcia celu polegającego na zwalczaniu oszustw podatkowych, a zatem sporny podatek nie mógł być uzasadniony takim zwalczaniem (zob. ww. wyrok w sprawie ELISA, pkt 99–101).

39 Należy jednak przypomnieć, że sprawa ELISA, w której zapadł ww. wyrok, obejmowała okoliczności dotyczące państw członkowskich Unii z wyłączeniem jakichkolwiek państw trzecich. W konsekwencji, jak wskazano w pkt 19 tego wyroku, odpowiedzi na pytania prejudycjalne udzielone w rzeczonym wyroku dotyczą wyłącznie stosunków pomiędzy państwami członkowskimi Unii.

40 Należy przypomnieć, że orzecznictwo dotyczące ograniczeń w wykonywaniu swobód przepływu w obrębie Unii nie może zostać w całości zastosowane do przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi, ponieważ te dwa rodzaje przepływów wpisują się w różne konteksty prawne (zob. ww. wyrok w sprawie A, pkt 60; wyrok z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-540/07 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-10983, pkt 69).

41 W tym względzie należy zaznaczyć, że ustanowione przez dyrektywę 77/799 ramy współpracy pomiędzy właściwymi organami państw członkowskich nie mają zastosowania do współpracy pomiędzy tymi organami oraz właściwymi organami państwa trzeciego, gdy nie przyjąłoby ono żadnego zobowiązania wzajemnej pomocy (zob. ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 70).

42 Załącznik XXII do porozumienia EOG przewiduje oczywiście, że państwa członkowskie EOG są zobowiązane dokonać transpozycji do prawa krajowego dyrektyw harmonizujących prawo spółek, a w szczególności dyrektyw dotyczących rachunkowości spółek. Przepisy te oferują podatnikom możliwość przedstawienia wiarygodnych i możliwych do skontrolowania danych dotyczących spółki mającej siedzibę w państwie będącym stroną porozumienia EOG. W niniejszej sprawie bezsporne jest, że dyrektywa 77/799 nie ma zastosowania pomiędzy właściwymi organami państw członkowskich oraz organami Księstwa Liechtensteinu.

43 W postępowaniu przed sądem krajowym francuskie organy podatkowe nie mają więc możliwości otrzymania od organów Księstwa Liechtensteinu informacji koniecznych do wykonania skutecznej kontroli dowodów dostarczonych przez spółki będące podatnikami.

44 Z powyższego wynika, że jeżeli uregulowania danego państwa członkowskiego uzależniają przyznanie korzyści podatkowej od spełnienia warunków, których przestrzeganie może zostać zweryfikowane jedynie w drodze uzyskania informacji od właściwych organów państwa trzeciego będącego członkiem EOG, co do zasady prawnie uzasadniona jest odmowa przez dane państwo członkowskie przyznania takiej korzyści, jeżeli, w szczególności z powodu braku umownego zobowiązania dostarczenia przez to państwo trzecie informacji, niemożliwe okazuje się uzyskanie informacji od tego państwa.

45 Jeżeli chodzi w szczególności o kwestię, czy francuskie organy podatkowe powinny, jak twierdzi Komisja, dokonać w każdym konkretnym przypadku badania dowodów dostarczonych przez spółkę mającą siedzibę w państwie będącym członkiem EOG, należy zaznaczyć, że jak wynika z ww. wyroku w sprawie ELISA, bezwzględna odmowa przyznania korzyści podatkowej w ramach Unii nie jest uzasadniona, bowiem nic nie stoi na przeszkodzie temu, aby organy

podatkowe za??da?y od podatnika takich dowodów, jakie uznaj? za konieczne dla prawid?owego ustalenia podatków i op?at, a w razie potrzeby – aby odmówi?y obj?tego wnioskiem zwolnienia, je?eli dowody te nie zostan? dostarczone.

46 Jednak?e orzecznictwo to nie ma zastosowania do odmiennej sytuacji spó?ki maj?cej siedzib? w Ksi?stwie Liechtensteinu. Nawet bowiem je?eli w sytuacji b?d?cej przedmiotem ww. wyroku w sprawie ELISA luksemburskie organy nie by?y zasadniczo zobowi?zane na mocy art. 8 ust. 1 dyrektywy 77/799 dostarczy? informacji, to jednak ramy prawne s? wyra?nie odmienne.

47 Przede wszystkim na mocy art. 1 ust. 1 dyrektywy 77/799 w?a?ciwe organy pa?stw cz?onkowskich udzielaj? sobie wszelkich informacji, które mog? im umo?liwi? dokonanie prawid?owego naliczenia podatków dochodowego i maj?tkowego oraz wszelkich informacji dotycz?cych ustanowienia podatków od sk?adek ubezpieczeniowych. W celu wdro?enia tej wymiany informacji wspomniana dyrektywa ustanawia ramy prawne przewiduj?ce w jej art. 3 regularn? wymian? informacji oraz w jej art. 4 wymian? informacji z urz?du. Ponadto przewiduje ona terminy przekazania (art. 5), wspó?prac? pracowników administracji podatkowej pa?stw (art. 6) oraz procedur? konsultacyjn? (art. 9) i wymian? do?wiadcze? (art. 10).

48 Rzeczony art. 8 dyrektywy 77/799 zatytu?owany „Ograniczenia wymiany informacji” jedynie tytu?em odst?pstwa przewiduje wyj?tki od wymiany informacji. Jako odst?pstwo przepis ten podlega ?cis?ej wyk?adni. Ponadto zgodnie z zasad? lojalnej wspó?pracy pa?stwa cz?onkowskie maj? obowi?zek prowadzenia rzeczywistej wymiany informacji ustanowionej w dyrektywie 77/799.

49 W tych ramach prawnych przyznana w ww. wyroku w sprawie ELISA podatnikowi mo?liwo?? przedstawienia dowodów, które musz? by? zbadane przez francuskie organy podatkowe, okazuje si? by? ?rodkiem maj?cym na celu unikni?cie tego, aby ograniczenie ustanowione przez ogólny system wymiany informacji, wynikaj?ce ze stosowania rzeczzonego art. 8, dzia?a?o na niekorzy?? podatnika.

50 Skoro wi?c taka mo?liwo?? opiera si? na istnieniu ogólnego systemu wymiany informacji ustanowionego w dyrektywie 77/799 i w konsekwencji od niego zale?y, to takie prawo nie mo?e by? przyznane podatnikowi w okoliczno?ciach takich samych jak te w post?powaniu przed s?dem krajowym, które cechuje brak jakiegokolwiek obowi?zku pomocy ze strony organów podatkowych Ksi?stwa Liechtensteinu.

51 W takich okoliczno?ciach nale?y uzna?, ?e przepisy takie jak te b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym s? uzasadnione w stosunku do pa?stwa b?d?cego stron? porozumienia EOG nadrz?dnymi wzgl?dami interesu ogólnego odnosz?cymi si? do zwalczania oszustw podatkowych i konieczno?ci zachowania skuteczno?ci kontroli podatkowych oraz odpowiednie dla zagwarantowania realizacji omawianego celu i nie wykraczaj? poza to, co jest niezb?dne dla jego osi?gni?cia.

52 Z powyższego wynika, że art. 40 porozumienia EOG nie sprzeciwia się przepisom krajowym takim jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, które zwalniają ze spornego podatku spółki mające siedzibę na terytorium takiego państwa członkowskiego Unii i uzależniają owo zwolnienie w przypadku spółek, które mają siedzibę na terytorium państwa trzeciego, lecz będącego członkiem EOG, od istnienia umowy o pomocy administracyjnej zawartej pomiędzy rzeczonym państwem członkowskim a tym państwem trzecim w celu zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania lub od okoliczności, że na podstawie traktatu zawierającego klauzulę o niedyskryminacji ze względu na przynależność państwowe rzeczone osoby prawne nie powinny podlegać wikszemu obciążeniu podatkowemu niż obciążenie podatkowe, jakiemu podlegają spółki mające siedzibę na terytorium tego państwa członkowskiego.

W przedmiocie kosztów

53 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 (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 40 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. nie sprzeciwia się przepisom krajowym takim jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, które zwalniają z podatku od wartości rynkowej nieruchomości położonych na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej, spółki mające siedzibę na terytorium tego państwa i uzależniają owo zwolnienie w przypadku spółek, które mają siedzibę na terytorium państwa trzeciego, lecz będącego członkiem Europejskiego Obszaru Gospodarczego, od istnienia umowy o pomocy administracyjnej zawartej pomiędzy rzeczonym państwem członkowskim a tym państwem trzecim w celu zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania lub od okoliczności, że na podstawie traktatu zawierającego klauzulę o niedyskryminacji ze względu na przynależność państwową rzeczone osoby prawne nie powinny podlegać wikszemu obciążeniu podatkowemu niż obciążenie podatkowe, jakiemu podlegają spółki mające siedzibę na terytorium państwa członkowskiego.

Podpisy

* Język postępowania: francuski.