

Zadeva C-72/09

Établissements Rimbaud SA

proti

Directeur général des impôts

in

Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence

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

„Neposredno obdavčenje – Prosti pretok kapitala – Pravne osebe s sedežem v tretji državi, članici Evropskega gospodarskega prostora – Posest nepremičnin v državi članici – Davek na tržno vrednost teh nepremičnin – Zavrnitev oprostitve – Boj proti davčnim goljufijam – Presoja glede na Sporazum EGP“

Povzetek sodbe

1. *Mednarodni sporazumi – Sporazum o Evropskem gospodarskem prostoru – Prosti pretok kapitala – Enak pravni pomen, kot ga imajo določbe prava Skupnosti*

(Člen 63 PDEU; Sporazum EGP, člen 40 in Priloga XII)

2. *Mednarodni sporazumi – Sporazum o Evropskem gospodarskem prostoru – Prosti pretok kapitala – Omejitve – Davčna zakonodaja – Davek na tržno vrednost nepremičnin pravnih oseb*

(Sporazum EGP, člen 40)

1. Eden od glavnih ciljev Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru (EGP) je kar najbolj uresničiti prosti pretok blaga, oseb, storitev in kapitala v celotnem EGP, tako da se notranji trg z ozemlja Unije razširi na države Evropskega združenja za prosto trgovino (EFTA). V tem smislu ima več določb navedenega sporazuma namen zagotoviti karseda enotno razlago tega sporazuma za celotni EGP. Pri tem na enotno razlago določb Sporazuma EGP, ki so po vsebini enake določbam Pogodbe DEU, v državah članicah pazi Sodišče.

Iz določb člena 40 Sporazuma EGP je razvidno, da so v njih določena pravila, ki prepovedujejo omejitve pretoka kapitala in diskriminacijo v razmerjih med državami pogodbenicami Sporazuma EGP, naj so te članice Unije ali EFTE, enaka pravilom, ki jih pravo Unije določa za razmerja med državami članicami.

Če je torej treba ovire prostega pretoka kapitala med državljani držav pogodbenic Sporazuma EGP presojati glede na njegov člen 40 in Prilogo XII k temu sporazumu, imajo te določbe enak pravni pomen kot po vsebini enake določbe člena 63 PDEU.

(Glej točke od 20 do 22.)

2. Člen 40 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru (EGP) ne nasprotuje nacionalni ureditvi, po kateri so plačila davka na tržno vrednost nepremičnin na ozemlju države članice

Evropske unije oprošene družbe s sedežem v tej državi članici in ki to oprostitev za družbo s sedežem v tretji državi, ki je članica EGP, pogojuje z obstojem konvencije o upravnih pomoči, sklenjene med navedeno državo članico in to tretjo državo z namenom boja proti davčnim utajam in izogibanju plačevanju davkov, ali z okoliščino, da na podlagi pogodbe, ki vsebuje klavzulo o prepovedi diskriminacije glede na državljanstvo, te osebe ne morejo biti obdavčene bolj od družb, ki imajo sedež na ozemlju države članice.

Če namreč taka ureditev za pravne osebe pomeni omejitev na čela prostega pretoka kapitala, ki je s členom 40 Sporazuma EGP načelno prepovedana tako kot s členom 63 PDEU, se utemeljitve, ki se nanašajo na boj proti davčnim utajam in nujnost ohranitve učinkovitosti davčnega nadzora, presojajo drugače, kadar okvir sodelovanja med pristojnimi organi držav članic, ki je bil določen z Direktivo 77/799 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve, ne obstaja med njimi in pristojnimi organi tretjih držav, to je kadar te niso sklenile dogovora o medsebojni pomoči. V tem primeru lahko država članica načeloma upravičeno zavrne dodelitev take ugodnosti, če se pridobitev podatkov iz te države izkaže za nemogočo, predvsem ker za to tretjo državo ne obstaja obveznost iz konvencije, da mora predložiti podatke.

(Glej točke 29, 41, 44 in 52 ter izrek.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 28. oktobra 2010(*)

„Neposredno obdavčenje – Prosti pretok kapitala – Pravne osebe s sedežem v tretji državi, članici Evropskega gospodarskega prostora – Posest nepremičnin v državi članici – Davek na tržno vrednost teh nepremičnin – Zavrnitev oprostitve – Boj proti davčnim goljufijam – Presoja glede na Sporazum EGP“

V zadevi C-72/09,

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 10. februarja 2009, ki je prispela na Sodišče 18. februarja 2009, v postopku

Établissements Rimbaud SA

proti

Directeur général des impôts,

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

SODIŠČE (tretji senat),

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

generalni pravobranilec: N. Jääskinen,
sodni tajnik: N. Nan?ev, administrator,
na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 3. februarja 2010,
ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Établissements Rimbaud SA J.?P. Chevallier, odvetnik,
- za francosko vlado G. de Bergues in J.?S. Pilczer, zastopnika,
- za nemško vlado M. Lumma in C. Blaschke, zastopnika,
- za estonsko vlado L. Uibo, zastopnik,
- za grško vlado S. Spyropoulos, Z. Chatzipavlou in M. Tassopoulou, zastopniki,
- za špansko vlado M. Muñoz Pérez, zastopnik,
- za italijansko vlado I. Bruni, zastopnica, skupaj s P. Gentilijem, avvocato dello Stato,
- za nizozemsko vlado C. M. Wissels in M. de Mol, zastopnici,
- za švedsko vlado A. Falk in A. Engman, zastopnika,
- za vlado Združenega kraljestva I. Rao in I. Hutton, zastopnika,
- za Evropsko komisijo R. Lyal in J.?P. Keppenne, zastopnika,
- za Nadzorni organ EFTE L. Armati, I. Hauger, B. Alterskjær in X. Lewis, zastopniki,
- za Kneževino Lihtenštajn S. Monauni?Tömördy, zastopnica,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 29. aprila 2010
izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lena 40 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 (UL 1994, L 1, str. 3, v nadaljevanju: Sporazum EGP).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Établissements Rimbaud SA (v nadaljevanju: Rimbaud) ter directeur général des impôts (generalni direktor za davke) in directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence (direktor dav?ne uprave v Aix-en-Provenceu) (v nadaljevanju: francoska dav?na uprava) zaradi zavezanosti te družbe pla?ilu davka na tržno vrednost nepremi?nin, ki jih imajo v posesti pravne osebe v Franciji (v nadaljevanju: sporni davek).

Pravni okvir

Sporazum EGP

3 Člen 40 Sporazuma EGP določa:

„V okviru tega sporazuma med pogodbenicami ni omejitev pretoka kapitala, ki pripada osebam s stalnim prebivališčem v državah članicah ES ali državah [Evropskega združenja za prosto trgovino (EFTA)], in nikakršne diskriminacije na podlagi državljanstva ali kraja stalnega prebivališča teh strank ali kraja naložbe tega kapitala. Priloga XII vsebuje potrebne določbe za izvajanje tega člena.“

4 Priloga XII k Sporazumu EGP z naslovom „Prosti pretok kapitala“ se sklicuje na Direktivo Sveta 88/361/EGS z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe (člen razveljavljen z Amsterdamsko pogodbo). V skladu s členom 1(1) te direktive se pretoki kapitala razvrstijo v skladu z nomenklaturo v Prilogi I k tej direktivi.

Nacionalna ureditev

5 Člen 990 D in naslednji francoskega code général des impôts (splošni davčni zakonik, v nadaljevanju: CGI) so sestavni del ukrepov, ki jih je francoski zakonodajalec sprejel za boj proti nekaterim oblikam izogibanja plačevanju davkov.

6 Člen 990 D CGI določa:

„Pravne osebe, ki imajo neposredno ali po posredniku v lasti eno ali več nepremičnin, ki so 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.“

7 Člen 990 E določa:

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

(1) za pravne osebe, katerih nepremičninsko premoženje v smislu člena 990 D, ki je v Franciji, pomeni manj kot 50 % celotnega premoženja v Franciji. Za namene uporabe te določbe v nepremičninsko premoženje ni vključeno tisto premoženje, ki ga pravne osebe iz člena 990 D ali posredniki uporabljajo za svojo gospodarsko dejavnost, če se ne nanaša na nepremičnine;

(2) za pravne osebe s sedežem v državi ali na ozemlju, ki je s Francijo sklenila konvencijo o upravnih pomoči z namenom boja proti davčnim utajam in izogibanju plačevanju davkov, ki vsako leto najpozneje do 15. maja na kraju, določenem z odredbo iz člena 990 F, 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;

(3) za 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 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 davčnem rezidentstvu oziroma tako obveznost sporočanja sprejmejo in jo tudi izpolnijo. Obveznost se sprejme na dan, ko pravna oseba pridobi nepremičnino, pravice ali deleže iz člena 990 D, za nepremičnine, pravice ali deleže, ki so že bili v lasti 1. januarja 1993, najpozneje pa do 15. maja 1993.

[...]"

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

8 Družba Rimbaud s sedežem v Kneževini Lihtenštajn ima v posesti nepremičnino v Franciji. Zato je na celno zavezana plačilu spornega davka.

9 Francoska davčna uprava je od družbe Rimbaud večkrat terjala davek za obdobje med letoma 1988 in 1997, nato pa še za obdobje med letoma 1998 in 2000.

10 Njeni ugovori so bili zavrnjeni, zato je družba Rimbaud vložila pritožbe proti francoski davčni upravi. Potem ko Cour d'appel d'Aix-en-Provence s sodbo, izdano 20. septembra 2005, tem zahtevam ni ugodilo, je družba Rimbaud vložila pritožbo pri Cour de cassation.

11 V teh okoliščinah je Cour de cassation prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali člen 40 Sporazuma [EGP] nasprotuje zakonodaji, kot izhaja iz člena 990 D in naslednjih [CGI] v takrat veljavni različici, po kateri so davka v višini 3 % na tržno vrednost nepremičnin, ki so v Franciji, oproščene družbe s sedežem v Franciji in ki to oprostitev za družbo s sedežem v državi Evropskega gospodarskega prostora, ki ni članica Evropske unije, pogojuje z obstojem konvencije o upravni pomoči, sklenjene med Francijo in to državo z namenom boja proti davčnim utajam in izogibanju plačevanju davkov, ali z okoliščino, da na podlagi pogodbe, ki vsebuje klavzulo o nediskriminaciji glede na državljanstvo, te osebe ne morejo biti obdavčene bolj od tistih družb, ki imajo sedež v Franciji?“

Vprašanje za predhodno odločanje

12 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 40 Sporazuma EGP razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji, kot je ta v postopku v glavni stvari, po kateri so plačila spornega davka oproščene družbe s sedežem v državi članici in ki to oprostitev za družbo s sedežem v tretji državi, ki je članica Evropskega gospodarskega prostora (v nadaljevanju: EGP), pogojuje z obstojem konvencije o upravni pomoči, sklenjene med navedeno državo članico in to tretjo državo z namenom boja proti davčnim utajam in izogibanju plačevanju davkov, ali z okoliščino, da na podlagi pogodbe, ki vsebuje klavzulo o prepovedi diskriminacije glede na državljanstvo, te osebe ne morejo biti obdavčene bolj od tistih družb, ki imajo sedež v tej državi članici.

13 Najprej je treba opozoriti, da je člen 40 Sporazuma EGP v Lihtenštajnu začel veljati 1. maja 1995 s Sklepom Sveta EGP št. 1/95 z dne 10. marca 1995 o začetku veljavnosti Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru za Kneževino Lihtenštajn (UL L 86, str. 58). Zato razlaga tega člena ne vpliva na obdavčljive dogodke spornega davka, ki so se zgodili pred tem dnem.

14 Poleg tega je treba navesti, da je Sodišče že presojalo nacionalno zakonodajo iz postopka v

glavni stvari v sodbi z dne 11. oktobra 2007 v zadevi ELISA (C-451/05, ZOdl., str. I-8251) v zvezi z Direktivo Sveta z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve (77/799/EGS) (UL L 336, str. 15), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 (UL L 76, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva 77/799) in členom 63 PDEU.

15 V postopku v glavni stvari je družba Rimbaud lastnica nepremičnine v Franciji, zato je v skladu s členom 990 D CGI zavezana plačilu spornega davka.

16 Glede upoštevne kategorije pretoka kapitala je treba navesti, da člen 40 Sporazuma EGP določa, da so določbe, potrebne za izvajanje tega člena, v Prilogi XII. Priloga XII določa, da se za EGP uporabljata Direktiva 88/361 in Priloga I k tej direktivi.

17 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 88/361/EGS, pri čemer je ta nomenklatura obdržala naravo napotila za opredelitev pojma pretoka kapitala (glej v tem smislu sodbe z dne 16. marca 1999 v zadevi Trummer in Mayer, C-222/97, Recueil, str. I-1661, točka 21; z dne 11. januarja 2001 v zadevi Stefan, C-464/98, Recueil, str. I-173, točka 5; z dne 5. marca 2002 v združenih zadevah Reisch in drugi, C-515/99, od C-519/99 do C-524/99 in od C-526/99 do C-540/99, Recueil, str. I-2157, točka 30, in z dne 14. septembra 2006 v zadevi Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, ZOdl., str. I-8203, točka 22).

18 Ni sporno, da je družba Rimbaud opravila naložbe v nepremičnine v Franciji. Taka omejena naložba pomeni pretok kapitala v smislu omenjene nomenklature (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo ELISA, točka 60).

19 Zato se določbe člena 40 Sporazuma EGP in Priloge XII k temu sporazumu uporabljajo v sporu, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki se nanaša na pogodbo med državljanom držav, ki so pogodbenice tega sporazuma. V skladu z ustaljeno sodno prakso lahko Sodišče razlaga te določbe, če ga Sodišče države članice sprašuje glede obsega tega sporazuma, ki je sestavni del pravnega reda Unije, v tej državi (glej sodbe z dne 15. junija 1999 v zadevi Andersson in Wåkerås-Andersson, C-321/97, Recueil, str. I-3551, točke od 26 do 31; z dne 15. maja 2003 v zadevi Salzmann, C-300/01, Recueil, str. I-4899, točka 65, in z dne 23. septembra 2003 v zadevi Ospelt in Schlössle Weissenberg, C-452/01, Recueil, str. I-9743, točka 27).

20 Eden od glavnih ciljev Sporazuma EGP je kar najbolj uresničiti prosti pretok blaga, oseb, storitev in kapitala v celotnem EGP, tako da se notranji trg z ozemlja Unije razširi na države EFTE. V tem smislu ima več določb navedenega sporazuma namen zagotoviti karseda enotno razlago tega sporazuma za celotni EGP (glej mnenje 1/92 z dne 10. aprila 1992, Recueil, str. I-2821). Pri tem na enotno razlago določb Sporazuma EGP, ki so po vsebini enake določbam Pogodbe DEU, v državah članicah pazi Sodišče (zgoraj navedena sodba Ospelt in Schlössle Weissenberg, točka 29).

21 Iz določb člena 40 Sporazuma EGP je razvidno, da so v njih določena pravila, ki prepovedujejo omejitve pretoka kapitala in diskriminacijo v razmerjih med državami pogodbenicami Sporazuma EGP, naj so te članice Unije ali EFTE, enaka pravilom, ki jih pravo Unije določa za razmerja med državami članicami. (glej zgoraj navedeno sodbo Ospelt in Schlössle Weissenberg, točka 28).

22 Če je torej treba ovire prostega pretoka kapitala med državljanom držav pogodbenic Sporazuma EGP presoati glede na njegov člen 40 in Prilogo XII k temu sporazumu, imajo te določbe enak pravni pomen kot po vsebini enake določbe člena 63 PDEU (glej sodbo z dne 11.

junija 2009 v zadevi Komisija proti Nizozemski, C?521/07, ZOdl., str. I?4873, to?ka 33).

23 Treba je opozoriti, da ?eprav sodijo neposredni davki v pristojnost dr?av ?lanic, morajo te v skladu z ustaljeno sodno prakso pristojnost izvrševati ob spoštovanju prava Unije (glej zlasti sodbe z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen, C?319/02, ZOdl., str. I?7477, to?ka 19; z dne 6. marca 2007 v zadevi Meilicke in drugi, C?292/04, ZOdl., str. I?1835, to?ka 19, in z dne 24. maja 2007 v zadevi Holböck, C?157/05, ZOdl., str. I?4051, to?ka 21, ter zgoraj navedeno sodbo ELISA, to?ka 68). Prav tako jim ta pristojnost ne dovoljuje, da bi sprejele ukrepe, ki bi bili v nasprotju s svobodami pretoka, ki jih zagotavljajo podobne dolo?be Sporazuma EGP.

Obstoj omejitve pretoka kapitala

24 Glede vprašanja, ali nacionalna ureditev, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, pomeni omejitev pretoka kapitala, je bilo že v zgoraj navedeni sodbi ELISA navedeno, da zadevna ureditev pomeni omejitev na?ela prostega pretoka kapitala, ki je prepovedana s ?lenom 63 PDEU.

25 Sodiš?e je že navedlo, da za pravne osebe, ki nimajo dejanskega sedeža uprave v Franciji, da bi lahko bile upravi?ene do oprostitve spornega davka iz ?lenov 990 E, to?ki 2 in 3, CGI, v nasprotju z drugimi dav?nimi zavezanci velja dodatni pogoj, namre?, da obstaja konvencija, sklenjena med Republiko Francijo in zadevno dr?avo ?lanico. ?e take konvencije ni, pravna oseba, ki nima dejanskega sedeža uprave v Franciji, nima možnosti uspešno uveljavljati oprostitve spornega davka iz ?lenov 990 D in 990 E, to?ki 2 in 3, CGI. Vendar se zdi, da lahko glede na to, da se zadevne dr?ave same odlo?ijo, ali se bodo zavezale s konvencijo, pogoj obstoja konvencije o upravni pomo?i ali pogodbe za to kategorijo pravnih oseb dejansko vodi v trajen režim neoprostitve spornega davka, ki zmanjša privla?nost naložb v nepremi?nine v Franciji za družbe nerezidentke (glej zgoraj navedeno sodbo ELISA, to?ke od 75 do 77).

26 V zadevi v glavni stvari je pogoj za oprostitve spornega davka v korist družb s sedežem v zadevni tretji dr?avi, ki je dolo?ena v ?lenu 990 E CGI, sklenitev konvencije o upravni pomo?i ali pogodbe med Republiko Francijo in Kneževino Lihtenštajn.

27 Vendar pa v zvezi z oprostitvijo na podlagi ?lena 990 E, to?ka 2, CGI ti dr?avi nista podpisali nobene konvencije o upravni pomo?i z namenom boja proti dav?nim utajam in izogibanju pla?evanju davkov. Prav tako je treba navesti, da Republika Francija in Kneževina Lihtenštajn glede oprostitve na podlagi ?lena 990 E, to?ka 3, CGI do tega dne nista sklenili pogodbe, na podlagi katere zadevne pravne osebe ne morejo biti obdav?ene bolj od družb, ki imajo sedež v tej dr?avi ?lanici.

28 Torej ureditev nacionalne zakonodaje v postopku v glavni stvari od oprostitve spornega davka samodejno izklju?uje družbe nerezidentke s sedežem v Lihtenštajnu in zanje zmanjšuje privla?nost naložb v nepremi?nine v Franciji.

29 Zato v zadevi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, taka ureditev za pravne osebe pomeni omejitev na?ela prostega pretoka kapitala, ki je s ?lenom 40 Sporazuma EGP na?elno prepovedana tako kot s ?lenom 63 PDEU.

30 Francoska vlada meni, da je namen spornega davka odvrniti dav?ne zavezance, ki so zavezani pla?ilu davka v Franciji, da se taki obdav?itvi izognejo z ustanavljanjem družb, ki postanejo lastnice nepremi?nin v Franciji, v dr?avah, ki s Francosko republiko niso sklenile konvencije, namenjene boju proti dav?nim utajam in izogibanju pla?evanju davkov, ki vsebuje klavzulo o upravni pomo?i. Glavno merilo za oprostitve je zagotovitev, da lahko francoska dav?na uprava neposredno zahteva od tujih dav?nih organov vse potrebne podatke, da lahko preveri napovedi, ki jih vložijo družbe z lastninskimi pravicami ali drugimi stvarnimi pravicami na

nepremičninah v Franciji, v skladu s členom 990 E CGI, ter napovedi, ki jih vložijo fizične osebe, ki so davčne rezidentke v Franciji, glede svojih nepremičnin, ki so predmet davka.

31 Francoska vlada pojasnjuje, da – drugače od obveznosti medsebojne pomoči, ki velja v pravnem okviru Unije – države članice EGP, ki niso članice Evropske unije, niso zavezane prenesti Direktive 77/799. Ker torej ne obstaja konvencija o upravni pomoči ali pogodba, ki vsebuje klavzulo o prepovedi diskriminacije na davnem področju, francoski davni organi ne morejo od davnih organov Kneževine Lihtenštajn neposredno zahtevati vseh potrebnih podatkov.

32 Treba je torej preučiti, ali je zadevna omejitev utemeljena s splošnim interesom boja proti davnim utajam in nujnosti ohranitve učinkovitosti davnega nadzora.

Utemeljitev, ki se nanaša na boj proti davnim utajam in nujnost ohranitve učinkovitosti davnega nadzora

33 Glede utemeljitve, ki se nanaša na boj proti davnim utajam in nujnost ohranitve učinkovitosti davnega nadzora, je treba spomniti, da je omejitev svobode ustanavljanja dopustna samo, če je z njo mogoče zagotoviti uresnitev zadevnega cilja, ne da bi se preseglo to, kar je nujno potrebno za njegovo izpolnitev (sodbe z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer, C-446/03, ZOdl., str. I-10837, točka 35; z dne 12. septembra 2006 v zadevi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, ZOdl., str. I-7995, točka 47; z dne 13. marca 2007 v zadevi Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, ZOdl., str. I-2107, točka 64, in z dne 18. decembra 2007 v zadevi A, C-101/05, ZOdl., str. I-11531, točka 55).

34 Utemeljitev, ki se nanaša na boj proti davnim utajam, je torej lahko sprejeta le, če se nanaša na povsem umetne konstrukte, katerih cilj je izogniti se davni zakonodaji, kar izključuje vsakršno splošno domnevo davne utaje. Splošna domneva izogibanja plačevanju davkov ali davne utaje torej ne zadostuje, da bi se upravičil davni ukrep, ki škoduje ciljem Pogodbe (glej v tem smislu sodbo z dne 26. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Belgiji, C-478/98, Recueil, str. I-7587, točka 45, in zgoraj navedeno sodbo Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, točka 50 in navedena sodna praksa).

35 Država članica lahko namreč uporabi ukrepe, ki omogočajo jasen in natančen pregled zneska, ki ga zavezanci dolgujejo (glej sodbo z dne 10. marca 2005 v zadevi Laboratoires Fournier, C-39/04, ZOdl., str. I-2057, točka 24).

36 Sodišče je glede zadevne nacionalne ureditve v zgoraj navedeni sodbi ELISA že odločilo, da je ta zakonodaja primerna za doseg cilja boja proti davnim utajam, saj omogoča boj proti praksam, ki nimajo drugega namena, kot da se fizične osebe izognejo davku na kapital v Franciji, ali vsaj povzroči, da je taka praksa manj privlačna.

37 Vendar je Sodišče odločilo tudi, da če francoski davni organi – na podlagi konvencije, sklenjene z državo članico, na ozemlju katere ima zadevna pravna oseba sedež – ne morejo zaprositi za sodelovanje davnih organov te države članice, jim ni ne preprečuje, da od zavezancev zahtevajo dokaze, za katere menijo, da so potrebni za pravilno odmero zadevnih davkov, ter po potrebi zavrnejo zahtevano oprostitev, če ti dokazi niso predloženi.

38 Sodišče je ugotovilo, da v tej zadevi francoska ureditev 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 prepovedi diskriminacije na davnem področju, vendar vlagajo v nepremičnine v Franciji, da predložijo listine, ki bi izkazale identiteto njihovih delničarjev, in kakršen koli drug podatek, ki bi bil po mnenju francoskih davnih organov potreben. Zato je odločilo, da ta ureditev v vsakem primeru preprečuje tem družbam, da bi dokazale, da ne sledijo

goljufivemu cilju. Sodišče je zaključilo, da bi francoska vlada lahko sprejela manj restriktivne ukrepe za doseg cilja boja proti davčni utaji in da torej spornega davka s takim bojem ni mogoče utemeljiti (glej zgoraj navedeno sodbo ELISA, točke od 99 do 101).

39 Vendar je treba opozoriti, da se je zadeva, v kateri je bila izdana zgoraj navedena sodba ELISA, nanašala na dejansko stanje, ki zadeva države članice Unije, in ne tretjih držav. Kot je bilo navedeno v točki 19 tiste sodbe, se odgovori na vprašanja za predhodno odločanje iz navedene sodbe zato nanašajo samo na razmerja med državami članicami Unije.

40 Treba pa je navesti, da sodne prakse, ki se nanaša na omejitve pri uresničevanju svobode pretoka v Uniji, ni mogoče v celoti prenesti na pretok kapitala med državami članicami in tretjimi državami, saj se tak pretok dogaja v drugačnih pravnih okoliščinah (glej zgoraj navedeno sodbo A, točka 60, in sodbo z dne 19. novembra 2009 v zadevi Komisija proti Italiji, C-540/07, ZOdl., str. I-10983, točka 69).

41 Glede tega je treba poudariti, da okvir sodelovanja med pristojnimi organi držav članic, ki je bil določen z Direktivo 77/799, ne obstaja med njimi in pristojnimi organi tretjih držav, če te niso sklenile dogovora o medsebojni pomoči (glej zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Italiji, točka 70).

42 Priloga XXII k Sporazumu EGP res določa, da morajo države članice EGP v nacionalno pravo prenesti direktive, ki usklajujejo pravo družb, še posebej tiste glede raunovodstva družb. Te določbe ponujajo davčnemu zavezancu možnost, da predloži zanesljive in preverljive dokaze v zvezi z družbo s sedežem v državi članici EGP. V obravnavani zadevi ni sporno, da se Direktiva 77/799 ne uporablja med pristojnimi organi držav članic in organi Kneževine Lihtenštajn.

43 V postopku v glavni stvari francoski davčni organi od organov Kneževine Lihtenštajn ne morejo pridobiti potrebnih podatkov, da bi lahko učinkovito preverili dokaze, ki jih predložijo družbe davčne zavezanke.

44 Iz tega sledi, da kadar je dodelitev davčne ugodnosti v ureditvi države članice odvisna od izpolnitve pogojev, ki se lahko preveri le s pridobitvijo podatkov pristojnih organov tretje države članice EGP, lahko ta država članica na celoma legitimno zavrne dodelitev te ugodnosti, če se pridobitev podatkov iz te države izkaže za nemogočo, predvsem ker za to tretjo državo ne obstaja obveznost iz konvencije, da mora predložiti podatke.

45 Glede vprašanja, ali bi, kot navaja Komisija, francoski davčni organi morali v vsakem primeru posebej preučiti dokaze, ki jih predložijo družbe s sedežem v državi članici EGP, je treba poudariti, da iz zgoraj navedene sodbe ELISA izhaja, da kategorična zavrnitev dodelitve davčne ugodnosti v okviru Unije ni upravičena, saj nič ne preprečuje davčnim organom, da od zavezancev zahtevajo dokaze, za katere menijo, da so potrebni za pravilno odmero zadevnih davkov, ter po potrebi zavrnejo zahtevano oprostitev, če ti dokazi niso predloženi.

46 Vendar te sodne prakse ni mogoče prenesti na drugačen položaj družbe s sedežem v Kneževini Lihtenštajn. Čeprav v zadevi, na katero se nanaša zgoraj navedena sodba ELISA, luksemburške oblasti v skladu s členom 8(1) Direktive 77/799 na celno niso bile zavezane predložiti podatkov, ostane dejstvo, da je pravni okvir bistveno drugačen.

47 Najprej, na podlagi člena 1(1) Direktive 77/799 pristojni organi držav članic izmenjajo vse podatke, ki jim omogočajo pravilno odmero davkov na dohodek in kapital, in vse informacije v zvezi z odmero davka za zavarovalne premije. Direktiva določa pravni okvir za vzpostavitev te izmenjave podatkov s tem, da v členu 3 ureja avtomatično izmenjavo informacij, v členu 4 pa izmenjavo informacij na lastno pobudo. Poleg tega predpisuje rok za predložitev informacij (člen

5), sodelovanje uradnikov držav (člen 6), posvetovanja (člen 9) in zbiranje izkušenj (člen 10).

48 Tako člen 8 Direktive 77/799, naslovljen „Omejitve izmenjave informacij“, le kot odstopanje določa izjeme od izmenjave podatkov. Ker je to določba o odstopanju, jo je treba razlagati ozko. Države članice so sicer na podlagi načela lojalnega sodelovanja dolžne učinkovito izvajati izmenjavo informacij, določeno z Direktivo 77/799.

49 V tem pravnem okviru se je torej možnost davčnega zavezanca iz zgoraj navedene sodbe ELISA, da francoskim davčnim organom predloži dokaze, izkazala za ukrep, katerega namen je preprečiti, da bi omejitev splošnega sistema izmenjave podatkov, ki izhaja iz navedenega člena 8, škodovala temu davčnemu zavezancu.

50 Čeprav torej ta možnost temelji na obstoju splošnega sistema izmenjave podatkov, kot je uveden z Direktivo 77/799, in je zato odvisna od takega sistema, take pravice ni mogoče priznati davčnemu zavezancu v okoliščinah – ki so enake tem v postopku v glavni stvari – v katerih davčni organi Kneževine Lihtenštajn nimajo nikakršne obveznosti upravne pomoči.

51 V teh okoliščinah je treba šteti, da je zakonodaja, kot je ta v postopku v glavni stvari, proti državi pogodbenici Sporazuma EGP upravičena s splošnim interesom boja proti davčnim utajam in nujnosti ohranitve učinkovitosti davčnega nadzora ter primerna za zagotovitev uresničitve zadevnega cilja, ne da bi se preseglo to, kar je nujno potrebno za njegovo izpolnitev.

52 Iz vsega navedenega sledi, da člen 40 Sporazuma EGP ne nasprotuje nacionalni zakonodaji, kot je ta v postopku v glavni stvari, po kateri so plačila spornega davka oproščene družbe s sedežem v državi članici in ki to oprostitev za družbo s sedežem v tretji državi, ki je članica EGP, pogojuje z obstojem konvencije o upravni pomoči, sklenjene med navedeno državo članico in to tretjo državo z namenom boja proti davčnim utajam in izogibanju plačevanju davkov, ali z okoliščino, da na podlagi pogodbe, ki vsebuje klavzulo o prepovedi diskriminacije glede na državljanstvo, te osebe ne morejo biti obdavčene bolj od družb, ki imajo sedež v tej državi članici.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

Člen 40 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 ne nasprotuje nacionalni ureditvi, kot je ta v postopku v glavni stvari, po kateri so plačila davka na tržno vrednost nepremičnin na ozemlju države članice Evropske unije oproščene družbe s sedežem v tej državi članici in ki to oprostitev za družbo s sedežem v tretji državi, ki je članica Evropskega gospodarskega prostora, pogojuje z obstojem konvencije o upravni pomoči, sklenjene med navedeno državo članico in to tretjo državo z namenom boja proti davčnim utajam in izogibanju plačevanju davkov, ali z okoliščino, da na podlagi pogodbe, ki vsebuje klavzulo o prepovedi diskriminacije glede na državljanstvo, te osebe ne morejo biti obdavčene bolj od družb, ki imajo sedež na ozemlju države članice.

Podpisi

* Jezik postopka: francoščina.