

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

28 октомври 2010 година *

По дело C-72/09

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Cour de cassation (Върховен касационен съд) (Франция) с акт от 10 февруари 2009 г., постъпил в Съда на 18 февруари 2009 г., в рамките на производство по дело

Établissements Rimbaud SA

срещу

Directeur général des impôts,

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

* Език на производството: френски.

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н К. Lenaerts, председател на състав, г-н Е. Juhász, г-н G. Arestis (докладчик), г-н Т. von Danwitz и г-н D. Šváby, съдии,

генерален адвокат: г-н N. Jääskinen,
секретар: г-н Н. Нанчев, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 3 февруари 2010 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Établissements Rimbaud SA, от адв. J.-P. Chevallier, avocat,

— за френското правителство, от г-н G. de Bergues и г-н J.-S. Pilczer, в качеството на представители,

— за германското правителство, от г-н M. Lumma и г-н C. Blaschke, в качеството на представители,

- за естонското правителство, от г-н L. Uibo, в качеството на представител,

- за гръцкото правителство, от г-н S. Spyropoulos и г-жа Z. Chatzipavlou и г-жа M. Tassoroulou, в качеството на представители,

- за испанското правителство, от г-н M. Muñoz Pérez, в качеството на представител,

- за италианското правителство, от г-жа I. Bruni, в качеството на представител, подпомагана от г-н P. Gentili, avvocato dello Stato,

- за нидерландското правителство, от г-жа C.M. Wissels и г-жа M. de Mol, в качеството на представители,

- за шведското правителство, от г-жа A. Falk и г-н A. Engman, в качеството на представители,

- за правителството на Обединеното кралство, от г-жа I. Rao и г-н I. Hutton, в качеството на представители,

- за Европейската комисия, от г-н R. Lyal и г-н J.-P. Kerpenne, в качеството на представители,

- за Надзорния орган на ЕАСТ, от г-жа L. Armati и г-жа I. Hauger, както и от г-н B. Alterskjæn и г-н X. Lewis, в качеството на представители,

- за Княжество Лихтенщайн, от г-жа S. Monauni-Tömördu, в качеството на представител,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 29 април 2010 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 40 от Споразумението за създаване на Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 година (ОВ L 1, 1994 г., стр. 3, наричано по-нататък „Споразумението за ЕИП“).

- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между дружеството Établissements Rimbaud SA (наричано по-нататък „Rimbaud“) и Directeur général des impôts, Directeur des services fiscaux d’Aix-en-Provence (наричана по-нататък „френската данъчна администрация“) във връзка с облагането на това дружество с данък

върху пазарната стойност на разположени във Франция недвижими имоти, притежавани от юридически лица (наричан по-нататък „спорният данък“).

Правна уредба

Споразумението за ЕИП

- 3 Член 40 от Споразумението за ЕИП гласи:

„В рамките на разпоредбите на настоящото споразумение са забранени ограниченията между договарящите се страни, свързани с движението на капитали, принадлежащи на лица, които пребивават в държавите членки на ЕО или в държавите от (Европейската асоциация за свободна търговия (ЕАСТ), както и прилагането на дискриминационно отношение въз основа на национална принадлежност, на местоживееене на страните или на място на инвестиране на капиталите. Необходимите разпоредби за прилагането на настоящия член, се съдържат в приложение XII“. [неофициален превод]

- 4 Приложение XII към Споразумението за ЕИП със заглавие „Свободно движение на капитали“ се позовава на Директива 88/361/ЕИО на Съвета от 24 юни 1988 година за прилагане на член 67 от Договора [член, отменен с Договора от Амстердам] (ОВ L 178, стр. 5; Специално издание на български език, 2007 г., глава 10, том 1, стр. 10). По силата на член 1, параграф 1 от тази директива движението на капитали се категоризира в съответствие с установената в приложение I към Директивата номенклатура.

Национална правна уредба

- 5 Член 990 D и сл. от френския Code général des impôts (Общ данъчен кодекс) (наричан по-нататък „CGI“) са част от мерките, приети от френския законодател с цел борба с някои форми на избягването на данъци.

- 6 Член 990 D от CGI гласи:

„Юридическите лица, които пряко или чрез посредник притежават един или повече недвижими имоти, разположени във Франция, или са носители на вещни права върху тези имоти, дължат годишен данък в размер на 3 % от пазарната стойност на тези имоти или права.

Счита се, че притежава недвижими имоти или права върху такива имоти във Франция чрез посредник всяко юридическо лице, което има дялово участие, без значение в каква форма и в какъв размер, в юридическо лице, което притежава тези имоти или права, или има дялово участие в трето юридическо лице, което от своя страна притежава тези имоти или права, или е част от веригата на съответни дялови участия. Тази разпоредба се прилага независимо от броя на междинните юридически лица“.

7 Член 990 Е от CGI гласи:

„Данъкът, предвиден в член 990 D, не се прилага:

1. Спрямо юридическите лица, чиито недвижими активи във Франция, по смисъла на член 990 D, съставляват по-малко от 50% от общите им активи във Франция; с оглед прилагането на тази разпоредба в недвижимите активи не се включват активите, които юридическите лица по член 990 D или междинните юридически лица са предназначили за своята професионална дейност, различна от покупко-продажба на недвижими имоти;
2. Спрямо юридическите лица, които имат седалище в държава или територия, с която Франция е сключила спогодба за административна помощ в борбата срещу данъчните измами и избягването на данъци, и които декларират ежегодно, не по-късно от 15 май, на мястото, определено с предвиденото в член 990 F постановление, местонахождението, състоянието и стойността на имотите, притежавани към 1 януари, самоличността и адреса на своите съдружници към същата дата, както и броя на притежаваните от всеки от тях акции или дялове;
3. Спрямо юридическите лица, които имат седалище на ефективно управление във Франция и спрямо останалите юридически лица, които по силата на договор не трябва да понесат по-голяма данъчна тежест, когато те предоставят ежегодно информация, или поемат и изпълняват задължението да предоставят информация на данъчната администрация, по нейно искане, относно местонахождението и състоянието на недвижимите имоти, притежавани към 1 януари, самоличността и адреса на своите акционери, съдружници или други членове, броя на акциите, дяловете или другите права, притежавани от всеки от тях, и доказателства за установяването си за данъчни цели. Задължението се поема от датата, на която юридическото лице придобива недвижимите имоти или права върху тях, или дяловете участия

по член 990D, или за имоти, права или дялови участия, вече притежавани към 1 януари 1993 г., не по-късно от 15 май 1993 г. [...]"

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

- 8 Дружеството Rimbaud със седалище в Лихтенщайн притежава недвижим имот във Франция. На това основание по принцип то подлежи на облагане със спорния данък.
- 9 Френската данъчна администрация събира спорния данък от Rimbaud първоначално за периода 1988—1997 г., а след това за 1998—2000 г.
- 10 След отхвърляне на неговите молби Rimbaud подава жалби срещу френската данъчна администрация. След постановяването на неблагоприятно за него съдебно решение от Cour d'appel d'Aix-en-Provence [Апелативен съд на Aix-en-Provence] Rimbaud подава касационна жалба пред Cour de cassation.
- 11 При тези обстоятелства Cour de cassation решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Допуска ли член 40 от Споразумението за [ЕИП] законодателство като това по член 990D и сл. от [CGI] в тяхната редакция, приложима към съответния момент, което освобождава дружествата със седалище във Франция от 3% данък върху пазарната стойност на разположени във Франция недвижими имоти и което поставя това освобождаване по отношение на дружество със седалище в страна от [ЕИП], която не е членка на Европейския съюз, в зависимост от съществуването на сключена спогодба за административна взаимопомощ между [Френската република] и тази държава с цел борба с данъчните измами и избягването на данъци, или в зависимост от обстоятелството, че по силата на

договор, който съдържа клауза за недопускане на дискриминация въз основа на гражданство, тези юридически лица не трябва да понесат по-голяма данъчна тежест от тази, която се прилага спрямо установените във Франция дружества?“.

По преюдициалния въпрос

- 12 С поставения от нея въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 40 от Споразумението за ЕИП трябва да се тълкува в смисъл, че той не допуска национално законодателство като това по делото в главното производство, което освобождава от спорния данък дружествата със седалище на територията на държава членка и което поставя това освобождаване по отношение на дружество със седалище на територията на трета страна, но която е членка на Европейското икономическо пространство (наричано по-нататък „ЕИП“), в зависимост от съществуването на сключена спогодба за административна взаимопомощ между посочената държава членка и тази трета страна с цел борба с данъчните измами и избягването на данъци, или в зависимост от обстоятелството, че по силата на договор, който съдържа клауза за недопускане на дискриминация въз основа на гражданство, тези юридически лица не трябва да понесат по-голяма данъчна тежест от тази, която се прилага спрямо установените в тази държава членка.
- 13 В самото начало следва да се посочи, че член 40 от Споразумението за ЕИП влиза в сила за Лихтенщайн на 1 май 1995 г. с Решение № 1/95 на Съвета на ЕИП от 10 март 1995 година относно влизането в сила на Споразумението за Европейското икономическо пространство за Княжество Лихтенщайн (ОВ L 86, стр. 58; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 54, стр. 247). Следователно тълкуването на този член е неотнормимо към правопораждащите факти за спорния данък, предхождащи тази дата.

- 14 Също така следва да се посочи, че разглежданата по делото в главното производство национална правна уредба вече е била предмет на обсъждане от Съда от гледна точка на Директива 77/799/ЕИО на Съвета от 19 декември 1977 година относно взаимопомощта между компетентните органи на държавите членки в областта на прякото и непрякото данъчно облагане (ОВ L 336, стр. 15; Специално издание на български език, 2007 година, глава 9, том 1, стр. 21), изменена с Директива 92/12/ЕИО на Съвета от 25 февруари 1992 година (ОВ L 76, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 129, наричана по-нататък „Директива 77/799“), както и от гледна точка на член 63 ДФЕС, в Решение от 11 октомври 2007 г. по дело ELISA (C-451/05, Сборник, стр. I-8251).
- 15 По делото в главното производство като собственик на недвижим имот във Франция Rimbaud по принцип дължи на това основание спорния данък в съответствие с член 99D от CGI.
- 16 Що се отнася до разглежданата категория движение на капитали, следва да се посочи, че член 40 от Споразумението за ЕИП предвижда, че необходимите разпоредби за прилагането на този член се съдържат в приложение XII към това споразумение. Посоченото приложение XII предвижда, че към ЕИП се прилагат Директива 88/361 и приложение I към нея.
- 17 Според постоянната съдебна практика движението на капитали включва сделките, с които чуждестранни лица инвестират в недвижими имоти на територията на държава членка, както следва от номенклатурата на движението на капитали, съдържаща се в приложение I към Директива 88/361, като тази номенклатура запазва индикативната стойност, която е имала при определянето на понятието за движение на капитали. (вж. в този смисъл Решение от 16 март 1999 г. по дело Trummer и Mayer, C-222/97, Recueil, стр. I-1661, точка 21, Решение от 11 януари 2001 г. по дело Stefan, C-464/98, Recueil, стр. I-173, точка 5, Решение от 5 март 2002 г. по дело Reisch и др., C-515/99, C-519/99—C-524/99 и C-526/99—C-540/99, Recueil, стр. I-2157, точка 30 и Решение от 14 септември 2006 г. по дело Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Recueil, стр. I-8203, точка 22).

- 18 Безспорно е, че Rimbaud е направило инвестиции в недвижими имоти във Франция. Несъмнено такава трансгранична инвестиция съставлява движение на капитали по смисъла на посочената номенклатура (вж. в този смисъл Решение по дело ELISA, посочено по-горе, точка 60).
- 19 От това следва, че разпоредбите на член 40 и на приложение XII към Споразумението за ЕИП са приложими към спор като този в главното производство между граждани на държави, които са страни по това споразумение. Съгласно постоянната съдебна практика Съдът може да ги тълкува, доколкото той е сезиран от юрисдикция от държава членка във връзка с обхвата в същата държава членка на това споразумение, което е неразделна част от правния ред на Съюза (вж. Решение от 15 юни 1999 г. по дело Andersson и Wåkerås-Andersson, C-321/97, Recueil, стр. I-3551, точки 26—31, Решение от 15 май 2003 г. по дело Salzmann, C-300/01, Recueil, стр. I-4899, точка 65, както и Решение от 23 септември 2003 г. по дело Ospelt и Schlössle Weissenberg, C-452/01, Recueil, стр. I-9743, точка 27).
- 20 Една от основните цели на Споразумението за ЕИП е да се осъществи по възможно най-пълнен начин свободното движение на стоки, хора, услуги и капитали в цялото Европейско икономическо пространство (ЕИП), така че изграденият на територията на Съюза вътрешен пазар да обхване и държавите от ЕАСТ. С оглед на това много от клаузите на посоченото споразумение имат за цел да гарантират във възможно най-голяма степен еднаквото му тълкуване в цялото ЕИП (вж. Становище 1/92 от 10 април 1992 г., Recueil, стр. I-2821). Във връзка с това Съдът трябва да следи разпоредбите на Споразумението за ЕИП, които по същество са идентични на тези на ДФЕС, да се тълкуват еднакво в държавите членки (вж. Решение по дело Ospelt и Schlössle Weissenberg, посочено по-горе, точка 29).
- 21 Видно от разпоредбите на член 40 от Споразумението за ЕИП, прогласените от тези разпоредби норми, забраняващи ограниченията за движението на капитали и дискриминацията, що се отнася до отношенията между държавите, страни по Споразумението за ЕИП, независимо дали те са членки на Съюза или на ЕАСТ, са идентични с нормите, които правото на Съюза налага в отношенията между държавите членки (вж. Решение по дело Ospelt и Schlössle Weissenberg, посочено по-горе, точка 28).

- 22 От това следва, че щом като ограниченията за свободното движение на капитали между лица от държавите — страни по Споразумението за ЕИП, трябва да се преценяват от гледна точка на член 40 от посоченото споразумение и на приложение XII към него, тези разпоредби имат същия правен обхват като идентичните по същество разпоредби на член 63 ДФЕС (вж. Решение от 11 юни 2009 г. по дело Комисия/Нидерландия, С-521/07, Сборник, стр. I-4873, точка 33).
- 23 В това отношение е необходимо да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика, макар прякото данъчно облагане да е от компетентност на държавите членки, те трябва да го прилагат при спазване на правото на Съюза (вж. по-конкретно Решение от 7 септември 2004 г. по дело Manninen, С-319/02, Recueil, стр. I-7477, точка 19, Решение от 6 март 2007 г. по дело Meilicke и др., С-292/04, Сборник, стр. I-1835, точка 19, Решение от 24 май 2007 г. по дело Holböck, С-157/05, Сборник, стр. I-4051, точка 21 и Решение по дело ELISA, посочено по-горе, точка 68). Тази компетентност не им позволява също така да прилагат мерки, които противоречат на свободите на движение, гарантирани от сходните разпоредби от Споразумението за ЕИП.

Относно съществуването на ограничение за движението на капитали

- 24 Що се отнася до въпроса дали национална правна уредба като разглежданата по делото в главното производство представлява ограничение за движението на капитали, вече беше установено в Решение по дело ELISA, посочено по-горе, че разглежданата правна уредба съставлява забранено от член 63 ДФЕС ограничение на принципа на свободно движение на капитали.
- 25 В посоченото решение се приема, че за да се ползват от освобождаване от спорния данък по силата на член 990 D и член 990 E, точки 2 и 3 от CGI, юридическите лица, които нямат място на управление във Франция, са подложени на допълнително изискване, за разлика от другите данъчнозадължени лица, а именно на наличието на спогодба, сключена между Френската република и съответната държава. При липса на такава спогодба юридическо лице, което няма място на управление във Франция, се оказва лишено от възможността успешно да поиска

освобождаване от спорния данък на основание член 990 D и член 990 E, точки 2 и 3 от CGI. Като се има предвид обаче обстоятелството, че единствено държавите членки могат да решават дали да се обвържат със споразумение, се оказва, че условието, свързано с наличието на спогодба за административна помощ или договор, води de facto до установяването на постоянен режим на невъзможност за освобождаване от спорния данък по отношение на тази категория юридически лица, което прави инвестициите в недвижими имоти във Франция по-малко привлекателни за чуждестранните дружества (вж. Решение по дело ELISA, посочено по-горе, точки 75—77).

26 По делото в главното производство освобождаването от спорния данък в полза на дружества, установени в съответната трета страна, предвидено в разпоредбите на член 990 E от CGI, е поставено в зависимост от сключването на спогодба за административна взаимопомощ или на договор, сключен между Френската република и Княжество Лихтенщайн.

27 Що се отнася до освобождаването по член 990 E, точка 2 от CGI, между тези две държави не е подписана никаква спогодба за административна взаимопомощ с оглед на борбата с измамите и с избягването на данъци. Също така, що се отнася до освобождаването по член 990 E, точка 3 от CGI, следва да се посочи, че до днес Френската република и Княжество Лихтенщайн не са подписвали договор, по силата на който съответните юридически лица да не трябва да бъдат облагани с по-тежки данъци от тези, с които се облагат юридическите лица със седалище във Франция.

28 От това следва, че изискванията, предвидени в националната правна уредба, разглеждана в главното производство, за право на освобождаване от спорния данък, изключват автоматично чуждестранните дружества, установени в Лихтенщайн, от правото на освобождаване и правят инвестициите в недвижими имоти във Франция по-малко привлекателни за тези дружества.

- 29 Следователно по дело като това в главното производство посочената правна уредба съставлява за юридическите лица ограничение на принципа на свободното движение на капитали, което по принцип е забранено от член 40 от Споразумението за ЕИП, така както то е забранено от член 63 ДФЕС.
- 30 Според френското правителство спорният данък цели да възпре облаганите с него данъчнозадължени лица да избягват това облагане, като учредяват дружества, придобиващи недвижими имоти във Франция, в държави, които не са сключили с Френската република спогодба, съдържаща клауза за административна помощ за целите на борбата с данъчните измами и избягването на плащането на данъци, по силата на която тези дружества да не трябва да понасят по-голяма данъчна тежест от тази, която се прилага спрямо установените във Франция юридически лица. При това положение е видно, че всъщност основният критерий за освобождаването от данък се състои в осигуряването на възможност за френската данъчна администрация да изисква директно от чуждестранни данъчни власти цялата необходима информация с цел извършване на насрещни проверки по декларациите, подадени от дружества, притежаващи права на собственост или други вещни права върху недвижими имоти във Франция съобразно член 990 Е от CGI, както и на подадените от физически лица с данъчна регистрация във Франция данъчни декларации за техните недвижими имоти, облагани с данъка.
- 31 Френското правителство обяснява, че за разлика от задълженията за взаимна помощ в правния контекст на Съюза, държавите — членки на ЕИП, които не са членки на Европейския съюз, не са задължени да транспонират Директива 77/799. Следователно в отсъствието на спогодба за административна помощ или на договор, съдържащ клауза за недопускане на дискриминация в данъчната област, френските данъчни власти не могат да искат директно от данъчните власти на Княжество Лихтенщайн цялата необходима информация.
- 32 Следователно трябва да се обсъди дали разглежданото ограничение е оправдано от съображението за общия интерес от борба с данъчните измами и избягването на плащането на данъци и от необходимостта да се запази ефективността на данъчния контрол.

Относно обосновката, изведена от борбата с данъчните измами и необходимостта да се запази ефективността на данъчния контрол

- 33 Относно обосновката, изведена от борбата с данъчните измами и необходимостта да се запази ефективността на данъчния контрол, следва да се припомни, че ограничение на свободното движение на капитали може да бъде допуснато на това основание само при условие че то е в състояние да гарантира осъществяването на съответната цел, без да надхвърля необходимото за нейното постигане (Решение от 13 декември 2005 г. по дело Marks & Spencer, C-446/03, Recueil, стр. I-10837, точка 35, Решение от 12 септември 2006 г. по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Recueil, стр. I-7995, точка 47, както и Решение от 13 март 2007 г. по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Сборник, стр. I-2107, точка 64 и Решение от 18 декември 2007 г. по дело A, C-101/05, Сборник, стр. I-11531, точка 55).
- 34 По този начин обосновка, изведена от борбата с данъчните измами, е допустима само ако тя се отнася до напълно изкуствени схеми, чиято цел е да се заобиколи данъчният закон, което изключва всяка обща презумпция за измама. Следователно общата презумпция за данъчна измама или за избягване на данъци не е достатъчна за обосноваването на данъчна мярка, която накърнява целите на Договора (вж. в този смисъл Решение от 26 септември 2000 г. по дело Комисия/Белгия, C-478/98, Recueil, стр. I-7587, точка 45, както и Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, посочено по-горе, точка 50 и цитираната съдебна практика).
- 35 Всъщност държавите членки могат да прилагат мерки, които позволяват ясна и точна проверка на дължимата от данъчнозадължените лица сума (вж. Решение от 10 март 2005 г. по дело Laboratoires Fournier, C-39/04, Recueil, стр. I-2057, точка 24).
- 36 Що се отнася до разглежданата национална правна уредба, Съдът вече е постановил в Решение по дело ELISA, посочено по-горе, че тази правна уредба е подходяща за осъществяване на целта за борба срещу данъчните измами поради обстоятелството, че тя позволява да се води борба с практики, чиято единствена цел е избягване на плащането от физически лица на данък върху

имуществото във Франция, или най-малкото прави посочените практики по-малко привлекателни.

- 37 Съдът същевременно е постановил, че при невъзможност за френските данъчни власти да поискат въз основа на споразумение, сключено с държавата членка, на чиято територия съответното юридическо лице има място на управление, сътрудничество от данъчните органи на тази държава членка, не би имало никаква пречка френските данъчни власти да изискат от данъчнозадълженото лице доказателствата, които считат за необходими с оглед правилното определяне на съответните данъци и евентуално да откажат да предоставят исканото освобождаване от данък, ако тези доказателства не бъдат представени.
- 38 Установено е, че разглежданото в главното производство френско данъчно законодателство не позволява на дружествата, които са изключени от приложното поле на спогодба за административна помощ и които не попадат под действието на договор, съдържащ клауза за недопускане на дискриминация в данъчната област, но инвестират в недвижими имоти във Франция, да представят необходимите доказателства, позволяващи да се установи самоличността на техните акционери, както и всякаква друга информация, която френските данъчни власти считат за необходима. Вследствие на това Съдът е постановил, че тази правна уредба препятства във всички случаи възможността за тези дружества да докажат, че не целят извършването на измами. Той стига до извода, че френското правителство е можело да възприеме по-малко ограничителни мерки за постигане на посочената цел — борба срещу данъчните измами (вж. Решение по дело ELISA, посочено по-горе, точки 99—101).
- 39 Същевременно трябва да се припомни, че делото, по което е постановено Решение ELISA, посочено по-горе, се отнася до обстоятелства, свързани с държави — членки на Съюза. Вследствие на това, както беше посочено в точка 19 от това решение, отговорите на преюдициалните въпроси, дадени в посоченото решение, се отнасят само до отношенията между държавите членки на Съюза.

- 40 Следва обаче да се припомни, че съдебната практика относно ограниченията за упражняването на свободите на движение в рамките на Съюза не би могла да бъде изцяло прилагана по аналогия към движенията на капитали между държавите членки и трети страни, тъй като тези движения се вписват в различен правен контекст (вж. Решение по дело А, посочено по-горе, точка 60 и Решение от 19 ноември 2009 г. по дело Комисия/Италия, C-540/07, Сборник, стр. I-10983, точка 69).
- 41 В това отношение следва да се отбележи, че рамката на сътрудничество между компетентните органи на държавите членки, установена с Директива 77/799, не съществува между тях и компетентните органи на трета държава, когато последната не е поела никакво задължение за взаимопомощ (вж. Решение по дело Комисия/Италия, посочено по-горе, точка 70).
- 42 Разбира се, приложение XXII към Споразумението за ЕИП предвижда, че държавите членки са длъжни да транспонират в националното си право директивите за хармонизиране на дружественото право, и по-конкретно директивите, свързани със счетоводството на дружествата. Тези мерки предоставят на данъчнозадълженото лице възможността да представи достоверни данни, които могат да бъдат проверени, за дружество, установено в държава, страна по ЕИП. В конкретния случай е безспорно, че Директива 77/799 не намира приложение между компетентните власти на държавите членки и тези на Княжество Лихтенщайн.
- 43 Следователно по делото в главното производство френските данъчни власти се оказват в невъзможност да получат от властите на Княжество Лихтенщайн необходимите сведения за упражняването на ефективен контрол върху данните, представени от данъчнозадължените дружества.
- 44 От това следва, че когато правната уредба на дадена държава членка поставя възможността да се ползва данъчно облекчение в зависимост от изпълнението на условия, чието спазване може да бъде проверено само чрез получаване на сведения от компетентните органи на трета страна — членка на ЕИП, по

принцип е оправдано тази държава членка да откаже да предостави това предимство, ако се оказва невъзможно тези сведения да бъдат получени именно поради липсата на договорно задължение за тази трета страна да предоставя информация.

- 45 Що се отнася по-конкретно до въпроса дали, както твърди Комисията, френските данъчни власти е трябвало да разгледат всяко от доказателствата, предоставени от дружество, установено в държава — членка на ЕИП, поотделно за всеки конкретен случай, следва да се отбележи, че в действителност от Решение по дело ELISA, посочено по-горе, е видно, че в рамките на Съюза категоричният отказ за предоставяне на данъчно предимство не е оправдан, щом като няма никаква пречка данъчните власти да изискат от данъчнозадълженото лице доказателствата, които считат за необходими за правилното определяне на съответните данъци и такси и евентуално да откажат да предоставят исканото освобождаване от данък, ако тези доказателства не бъдат представени.
- 46 Тази съдебна практика не се прилага обаче към различното положение на дружество, установено в Княжество Лихтенщайн. Всъщност, макар и в положението, което е било предмет на посоченото по-горе Решение по дело ELISA, люксембургските власти по принцип да не са имали по силата на член 8, параграф 1 от Директива 77/799 задължението да предоставят информация, въпреки всичко правната рамка определено се различава.
- 47 Преди всичко, по силата на член 1, параграф 1 от Директива 77/799, компетентните органи на държавите членки обменят всяка информация, която може да им позволи правилно да определят данъците върху доходите и върху имуществото, както и всяка информация във връзка с въвеждането на данъци върху застрахователните премии. С цел да се осъществи този обмен на информация посочената директива определя правна рамка, която предвижда в член 3 от нея автоматичен обмен и в член 4 от нея спонтанен обмен. Освен това тя налага

срок за предаване на информацията (член 5), съдействие от служителите на държавите (член 6), както и консултации (член 9) и обмяна на опит (член 10).

- 48 Така посоченият член 8 от Директива 77/799 със заглавие „Ограничения на обмена на информация“ предвижда изключения от обмена на информация само като дерогация. Като разпоредба, съдържаща дерогация, той е предмет на стеснително тълкуване. Освен това по силата на принципа за добросъвестно сътрудничество държавите членки са задължени да осъществяват реално обмена на информация, въведен с Директива 77/799.
- 49 В тази правна рамка признатата на данъчнозадължените лица възможност в Решение по дело ELISA, посочено по-горе, да представят доказателства, които да се разгледат от френските данъчни власти, следователно се оказва мярка, която има за цел да се избегне прилагането на ограничението, въведено с общата система за обмен на информация, такава каквато тя произлиза от посочения член 8, във вреда на данъчнозадълженото лице.
- 50 Щом като тази възможност се основава на съществуването на обща система за обмен на информация като създадената с Директива 77/799 и следователно зависи от тази система, такова право не следва да се признава на данъчнозадълженото лице при обстоятелства, идентични с тези по делото в главното производство, които се характеризират с отсъствието на каквото и да било задължение за помощ от страна на данъчните власти на Княжество Лихтенщайн.
- 51 При тези условия законодателство като разглежданото по делото в главното производство трябва да се счита за оправдано по отношение на държава, страна по Споразумението за ЕИП, от императивни съображения от общ интерес, свързани с борбата срещу данъчните измами и с необходимостта да се запази ефикасността на данъчния контрол и като законодателство, което е в състояние да гарантира осъществяването на въпросната цел, без да надхвърля необходимото за постигането ѝ.

- 52 От предходното следва, че член 40 от Споразумението за ЕИП допуска законодателство като това по делото в главното производство, което освобождава от спорния данък дружествата със седалище на територията на държава — членка на Съюза, и което поставя това освобождаване по отношение на дружество със седалище на територията на трета страна, но която е членка на ЕИП, в зависимост от съществуването на сключена спогодба за административна взаимопомощ между посочената държава членка и тази трета страна с цел борба с данъчните измами и избягването на данъци, или в зависимост от обстоятелството, че по силата на договор, който съдържа клауза за недопускане на дискриминация въз основа на гражданство, тези юридически лица не трябва да понесат по-голяма данъчна тежест от тази, която се прилага спрямо установените на територията на тази държава членка.

По съдебните разноси

- 53 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноси. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (трети състав) реши:

Член 40 от Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 година допуска национално законодателство като това по делото в главното производство, което освобождава от данък върху пазарната стойност недвижимите имоти, разположени на територията на държава — членка на Европейския съюз, дружествата със седалище на територията на държава — членка на Европейския съюз, и което поставя това освобождаване по отношение на дружествата със седалище на територията на трета страна, членка на Европейското икономическо пространство, в зависимост от съществуването на сключена спогодба за административна взаимопомощ между посочената държава членка и тази трета страна с цел борба с данъчните измами и избягването на данъци, или в зависимост от

обстоятелството, че по силата на договор, който съдържа клауза за недопускане на дискриминация въз основа на гражданство, тези юридически лица не трябва да понесат по-голяма данъчна тежест от тази, която се прилага спрямо установените на територията на държава членка.

Подписи