

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

28. října 2010*

Ve věci C-72/09,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Cour de cassation (France) ze dne 10. února 2009, došlým Soudnímu dvoru dne 18. února 2009, v řízení

Établissements Rimbaud SA

proti

Directeur général des impôts,

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

* Jednací jazyk: francouzština.

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, D. Šváby, E. Juhász, G. Arestis (zpravodaj)
a T. von Danwitz, soudci,

generální advokát: N. Jääskinen,
vedoucí soudní kanceláře: N. Nančev, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 3. února 2010,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Établissements Rimbaud SA J.-P. Chevallierem, avocat,
- za francouzskou vládu G. de Berguesem a J.-S. Pilczerem, jako zmocněnci,
- za německou vládu M. Lummou a C. Blaschkem, jako zmocněnci,

- za estonskou vládu L. Uibem, jako zmocněncem,
- za řeckou vládu S. Spyropoulosem, Z. Chatzipavlou a M. Tassopoulou, jako zmocněnci,
- za španělskou vládu M. Muñoz Pérezem, jako zmocněncem,
- za italskou vládu I. Bruni, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s P. Gentilim, avvocato dello Stato,
- za nizozemskou vládu C. M. Wissels a M. de Mol, jako zmocněnkyněmi,
- za švédskou vládu A. Falk a A. Engmanem, jako zmocněnci,
- za vládu Spojeného království I. Rao a I. Huttonem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi R. Lyalem a J.-P. Keppennem, jako zmocněnci,

- za Kontrolní úřad ESVO L. Armati a I. Hauger, jakož i B. Alterskjænem a X. Lewi-sem, jako zmocněnci,

- za Lichtenštejnské knížectví S. Monauni-Tömördy, jako zmocněnkyní,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 29. dubna 2010,

vydává tento

Rozsudek

- ¹ Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 (Úř. věst. 1994, L 1, s. 3; Zvl. vyd. 11/52, s. 3, dále jen „Dohoda o EHP“).

- ² Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Établissements Rimbaud SA (dále jen „Rimbaud“) a directeur général des impôts a directeur des services fiscaux d’Aix-en-Provence (dále jen „francouzská daňová správa“) ve věci zdanění této

společnosti daní z tržní hodnoty nemovitostí vlastněných ve Francii právníckými osobami (dále jen „sporná daň“).

Právní rámec

Dohoda o EHP

³ Článek 40 Dohody o EHP stanoví:

„V rámci této dohody jsou mezi smluvními stranami zakázána všechna omezení pohybu kapitálu patřícího osobám s bydlištěm v členských státech ES nebo státech [Evropského sdružení volného obchodu (ESVO)], jakož i diskriminace na základě státní příslušnosti nebo místa bydliště stran nebo místa, kde je tento kapitál investován. Ustanovení nezbytná pro provádění tohoto článku jsou obsažena v příloze XII.“

⁴ Příloha XII Dohody o EHP, s názvem „Volný pohyb kapitálu“, odkazuje na směrnici Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy [článek zrušený Amsterodamskou smlouvou] (Úř. věst. L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/001, s. 10). Podle čl. 1 odst. 1 této směrnice se pohyb kapitálu člení podle klasifikace uvedené v její příloze I.

Vnitrostátní právní úprava

- 5 Článek 990 D a následující code général des impôts (obecný daňový zákoník, dále jen „CGI“) patří mezi opatření, která francouzský zákonodárce přijal za účelem boje proti určitým formám daňových úniků.

- 6 Článek 990 D CGI stanoví:

„Právnícké osoby, které přímo nebo zprostředkovaně vlastní jednu nebo více nemovitostí nacházejících se ve Francii nebo jsou držiteli věcných práv k takovým nemovitostem, jsou povinny platit ročně daň ve výši 3 % z tržní hodnoty těchto nemovitostí nebo práv.

Za osobu vlastníci ve Francii zprostředkovaně nemovitosti nebo práva k nim se považuje každá právnická osoba, která drží podíl v jakékoli formě a velikosti v právnické osobě, která je vlastníkem těchto nemovitostí nebo práv nebo je držitelem podílu ve třetí právnické osobě, která sama vlastní nemovitosti nebo práva nebo je součástí řetězce podílů. Toto ustanovení se použije při jakémkoli počtu zprostředkujících právnických osob.“

7 Článek 990 E CGI stanoví:

„Dani stanovené v článku 990 D nepodléhají:

- 1° Právnícké osoby, jejichž nemovitá aktiva ve smyslu článku 990 D nacházející se ve Francii představují méně než 50 % francouzských aktiv. Pro použití tohoto ustanovení se do nemovitých aktiv nezahrnují aktiva, která právnická osoba uvedená v článku 990 D nebo zprostředkovatel určí ke svému vlastnímu podnikání, jinému než s nemovitostmi.
- 2° Právnícké osoby, které mají sídlo v zemi nebo na území, které uzavřely s Francií úmluvu o správní pomoci v boji proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, a které každoročně nejpozději 15. května sdělí na místě stanoveném vyhláškou uvedenou v článku 990 F umístění, popis a hodnotu nemovitostí ve svém vlastnictví k 1. lednu, totožnost a adresy svých společníků ke stejnému datu a počet akcií nebo podílů, které jsou v držení každého z nich.
- 3° Právnícké osoby, které mají sídlo skutečné správy ve Francii, nebo jiné právnické osoby, které na základě smlouvy nesmí podléhat většímu daňovému zatížení, pokud každoročně sdělí nebo převezmou a dodrží povinnost sdělit daňovému úřadu na jeho vyžádání umístění a popis nemovitostí ve svém vlastnictví k 1. lednu, totožnost a adresy svých akcionářů, společníků nebo jiných členů, počet akcií, podílů nebo jiných práv, které jsou v držení každého z nich, a údaje o jejich pobytu pro daňové účely. Povinnost se přijímá dnem, kdy právnická osoba nabyla nemovitost nebo právo k ní nebo podíl uvedený v článku 990 D, nebo nejpozději 15. května

1993 pro nemovitosti, práva nebo podíly, které již jsou v držení nebo ve vlastnictví k 1. lednu 1993 [...]“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 8 Společnost Rimbaud, jejíž sídlo se nachází v Lichtenštejnsku, je vlastníkem nemovitosti nacházející se ve Francii. Z tohoto titulu v zásadě podléhá sporné dani.
- 9 Francouzská daňová správa postupně vymáhala spornou daň od společnosti Rimbaud za zdaňovací období 1988 až 1997 a poté za zdaňovací období 1998 až 2000.
- 10 Vzhledem k tomu, že odvolání, která podala společnost Rimbaud, byla zamítnuta, podala tato společnost žaloby proti francouzské daňové správě. Poté, co Cour d'appel v Aix-en-Provence vydal dne 20. září 2005 rozsudek v neprospěch uvedené společnosti, podala tato společnost kasační opravný prostředek ke Cour de cassation.
- 11 Za těchto podmínek se Cour de cassation rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání článek 40 Dohody [o EHP] takové právní úpravě, jaká vyplývá z článku 990 D a následujících [CGI], ve znění platném v rozhodné době, která od daně ve výši 3 % z tržní hodnoty nemovitostí nacházejících se ve Francii osvobozuje společnosti se sídlem ve Francii a která v případě společnosti se sídlem ve státě, jenž je součástí [EHP], ale není členským státem Evropské unie, toto osvobození podmiňuje existencí úmluvy o správní pomoci uzavřené mezi [Francouzskou republikou] a tímto státem za účelem boje proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem nebo

skutečností, že na základě smlouvy obsahující klauzuli o zákazu diskriminace z důvodu státní příslušnosti tyto právnické osoby nesmí podléhat většímu daňovému zatížení, než jakému podléhají společnosti se sídlem ve Francii?“

K předběžné otázce

- ¹² Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda je článek 40 Dohody o EHP třeba vykládat tak, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, která od sporné daně osvobozuje společnosti se sídlem na území členského státu a která v případě společnosti se sídlem na území třetího státu, jenž je součástí Evropského hospodářského prostoru (dále jen „EHP“), toto osvobození podmiňuje existencí úmluvy o správní pomoci uzavřené mezi uvedeným členským státem a tímto třetím státem za účelem boje proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem nebo skutečností, že na základě smlouvy obsahující klauzuli o zákazu diskriminace z důvodu státní příslušnosti nesmí tyto právnické osoby podléhat většímu daňovému zatížení, než jakému podléhají společnosti se sídlem v tomto členském státě.
- ¹³ Úvodem je třeba připomenout, že článek 40 Dohody o EHP vstoupil v Lichtenštejnsku v platnost dne 1. května 1995 na základě rozhodnutí Rady EHP č. 1/95 ze dne 10. března 1995 o vstupu Dohody o Evropském hospodářském prostoru v platnost pro Lichtenštejnské knížectví (Úř. věst. L 86, s. 58; Zvl. vyd. 11/21, s. 574). Výklad tohoto článku je tedy zcela irelevantní ve vztahu ke skutkovým okolnostem souvisejícím se spornou daní, které nastaly před tímto datem.

- 14 Stejně tak je třeba uvést, že vnitrostátní právní úprava, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, byla již předmětem přezkumu Soudní dvora s ohledem na směrnici Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní (Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63), ve znění směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 (Úř. věst. L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179, dále jen „směrnice 77/799“), jakož i článek 63 SFEU, a to v rozsudku ze dne 11. října 2007, ELISA, (C-451/05, Sb. rozh. s. I-8251).
- 15 Ve věci v původním řízení v zásadě podléhá společnost Rimbaud z titulu vlastnictví nemovitosti ve Francii sporné dani podle článku 990 D CGI.
- 16 Co se týče dotčené kategorie pohybu kapitálu, je třeba uvést, že článek 40 Dohody o EHP stanoví, že ustanovení nezbytná pro provádění tohoto článku jsou obsažena v příloze XII této dohody. Uvedená příloha XII stanoví, že v rámci EHP se použijí směrnice 88/361 i její příloha I.
- 17 Podle ustálené judikatury zahrnuje pohyb kapitálu operace, prostřednictvím kterých nerezidenti uskutečňují investice do nemovitostí na území členského státu, jak vyplývá z klasifikace pohybu kapitálu uvedené v příloze I směrnice 88/361, přičemž si tato klasifikace zachovává, co se týče definice pojmu „pohyb kapitálu“, informativní hodnotu, kterou měla dříve (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 16. března 1999, Trummer a Mayer, C-222/97, Recueil, s. I-1661, bod 21; ze dne 11. ledna 2001, Stefan, C-464/98, Recueil, s. I-173, bod 5; ze dne 5. března 2002, Reisch a další, C-515/99, C-519/99 až C-524/99 a C-526/99 až C-540/99, Recueil, s. I-2157, bod 30, a ze dne 14. září 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Sb. rozh. s. I-8203, bod 22).

- 18 Je nesporné, že společnost Rimbaud investovala do nemovitosti ve Francii. Taková přeshraniční investice představuje pohyb kapitálu ve smyslu uvedené klasifikace (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek ELISA, bod 60).
- 19 Ustanovení článku 40 Dohody o EHP a její přílohy XII se tedy použijí na takový spor, o jaký se jedná ve věci v původním řízení, který se týká transakce mezi příslušníky států, jež jsou smluvními stranami této dohody. Podle ustálené judikatury může Soudní dvůr tato ustanovení vyložit, pokud se na něho obrátí soud členského státu ohledně rozsahu působnosti, který má v tomtéž státu tato dohoda, která je nedílnou součástí právního řádu Unie (viz rozsudky ze dne 15. června 1999, Andersson a Wåkerås-Andersson, C-321/97, Recueil, s. I-3551, body 26 až 31; ze dne 15. května 2003, Salzmann, C-300/01, Recueil, s. I-4899, body 65, jakož i ze dne 23. září 2003, Ospelt a Schlössle Weissenberg, C-452/01, Recueil, s. I-9743, bod 27).
- 20 Jedním z hlavních cílů Dohody o EHP je zavést co možná nejúplněji volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu v celém EHP tak, aby vnitřní trh zavedený na území Unie zahrnoval také státy ESVO. Z tohoto hlediska směřuje několik ustanovení uvedené dohody k zajištění co nejjednoduššího výkladu této dohody v celém EHP (viz posudek 1/92 ze dne 10. dubna 1992, Recueil, s. I-2821). Je na Soudním dvoru, aby v tomto rámci zajistil, že pravidla Dohody o EHP, která jsou v podstatě totožná s pravidly Smlouvy o FEU, budou v členských státech vykládána jednotným způsobem (výše uvedený rozsudek Ospelt a Schlössle Weissenberg, bod 29).
- 21 Z ustanovení článku 40 Dohody o EHP vyplývá, že pravidla v nich obsažená, která zakazují omezení pohybu kapitálu a diskriminaci, jsou, co se týče vztahů mezi smluvními stranami Dohody o EHP, ať již jsou členy Unie nebo ESVO, totožná s pravidly, kterými právo Unie upravuje vztahy mezi členskými státy (viz výše uvedený rozsudek Ospelt a Schlössle Weissenberg, bod 28).

- 22 Z toho vyplývá, že jestliže omezení volného pohybu kapitálu mezi příslušníky států, jež jsou smluvními stranami Dohody o EHP, musí být posuzována s ohledem na článek 40 a přílohu XII této dohody, pak tato ustanovení mají stejný právní dosah jako ustanovení článku 63 SFEU (viz rozsudek ze dne 11. června 2009, Komise v. Nizozemsko, C-521/07, Sb. rozh. s. I-4873, bod 33).
- 23 Je třeba připomenout, že i když přímé daně na základě ustálené judikatury spadají do pravomoci členských států, členské státy musejí nicméně při jejím výkonu dodržovat právo Unie (viz zejména rozsudky ze dne 7. září 2004, Manninen, C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 19; ze dne 6. března 2007, Meilicke a další, C-292/04, Sb. rozh. s. I-1835, bod 19; ze dne 24. května 2007, Holböck, C-157/05, Sb. rozh. s. I-4051, bod 21, a výše uvedený rozsudek ELISA, bod 68). Tato pravomoc jim stejně tak neumožňuje uplatňovat opatření, která jsou v rozporu se svobodami pohybu zaručenými podobnými ustanoveními Dohody o EHP.

K existenci omezení pohybu kapitálu

- 24 Co se týče otázky, zda taková vnitrostátní právní úprava, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, představuje omezení pohybu kapitálu, ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek ELISA, již bylo rozhodnuto, že dotčená právní úprava představuje omezení zásady volného pohybu kapitálu, které je zakázáno článkem 63 SFEU.
- 25 Bylo rozhodnuto, že aby se na právnické osoby, které nemají sídlo své správy ve Francii, vztahovalo osvobození od sporné daně, musí tyto osoby na rozdíl od ostatních osob povinných k dani splňovat podle čl. 990 E bodu 2 a 3 CGI dodatečnou podmínku, totiž podmínku související s existencí úmluvy uzavřené mezi Francouzskou republikou a dotýčným členským státem. V případě neexistence takové úmluvy je právnická osoba, která nemá sídlo své správy ve Francii, zbavena možnosti užitečně

požadovat osvobození od sporné daně podle článku 990 D a čl. 990 E bodů 2 a 3 CGI. Vzhledem ke skutečnosti, že přísluší samotným dotyčným státům, aby se rozhodly, zda se zavážou smluvní cestou, se podmínka související s existencí úmluvy o správní pomoci nebo smlouvy přitom jeví jako způsobilá zavést *de facto* pro tuto kategorii právnických osob stálý režim, ve kterém nebudou osvobozeny od sporné daně, což činí investice do nemovitostí ve Francii méně přitažlivými pro společnosti-nerezidenty (viz výše uvedený rozsudek ELISA, body 75 až 77).

26 Ve věci v původním řízení podléhá osvobození od sporné daně ve prospěch právnických osob se sídlem v dotyčném třetím státě, stanovené ustanoveními článku 990 E CGI, podmínce uzavření úmluvy o správní pomoci nebo smlouvy mezi Francouzskou republikou a Lichtenštejnským knížectvím.

27 Pokud jde o osvobození stanovené v čl. 990 E bodu 2 CGI, nebyla přitom mezi těmito dvěma státy podepsána žádná úmluva o správní pomoci za účelem boje proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem. Co se týče osvobození stanoveného v čl. 990 E bodu 3 CGI, je stejně tak třeba uvést, že do dnešního dne Francouzská republika a Lichtenštejnské knížectví nepodepsaly smlouvu, podle které dotyčné právnické osoby nesmí podléhat většímu daňovému zatížení, než jakému podléhají právnické osoby se sídlem ve Francii.

28 Z toho vyplývá, že požadavky stanovené vnitrostátní právní úpravou, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, pro právnické osoby za účelem jejich osvobození od sporné daně automaticky vylučují, aby byly od této daně osvobozeny společnosti-nerezidenti se sídlem v Lichtenštejnsku a činí investice do nemovitostí ve Francii pro tyto společnosti méně přitažlivými.

- 29 V takové situaci, o jakou se jedná ve věci původním řízení, představuje tedy uvedená právní úprava pro právnické osoby omezení zásady volného pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázáno článkem 40 Dohody o EHP, stejně jako je zakázáno článkem 63 SFEU.
- 30 Podle francouzské vlády má sporná daň za cíl odradit poplatníky, kteří této dani podléhají, aby takovému zdanění unikli tím, že založí společnosti, které se stanou vlastníky nemovitostí nacházejících se ve Francii, ve státech, které s Francouzskou republikou neuzavřely úmluvu obsahující klauzuli o správní pomoci za účelem boje proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem. Rozhodujícím kritériem pro osvobození od daně je zajištění toho, aby francouzská daňová správa mohla požadovat přímo od zahraničních daňových orgánů veškeré údaje nezbytné pro prověření prohlášení společností, které mají vlastnická a jiná věcná práva k nemovitostem nacházejícím se ve Francii, v souladu s článkem 990 E CGI, jakož i prohlášení fyzických osob s daňovým bydlištěm ve Francii týkajících se jejich nemovitostí, které jsou předmětem daně.
- 31 Francouzská vláda vysvětluje, že na rozdíl od povinností vzájemné pomoci uložených v rámci právního kontextu Unie, nemají státy, jež jsou součástí EHP, ale nejsou členy Evropské unie, povinnost provést směrnici 77/799. V případě neexistence úmluvy obsahující klauzuli o správní pomoci nebo smlouvy obsahující klauzuli o zákazu diskriminace v daňové oblasti nemohou tudíž francouzské daňové orgány přímo vyžadovat od daňových orgánů Lichtenštejnského knížectví veškeré nezbytné údaje.
- 32 Je tedy třeba přezkoumat, zda je dotčené omezení odůvodněno důvodem obecného zájmu, kterým je boj proti daňovým únikům a nutnost zachovat účinnost daňového dohledu.

K odůvodnění vycházejícímu z boje proti daňovým únikům a z nutnosti zachovat účinnost daňového dohledu

- 33 Pokud jde o odůvodnění vycházející z boje proti daňovým únikům a z nutnosti zachovat účinnost daňového dohledu, je třeba připomenout, že omezení volného pohybu kapitálu lze přijmout pouze za podmínky, že je způsobilé zaručit uskutečnění dotčeného cíle a nepřekročit meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (rozsudky ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 35; ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, bod 47, jakož i ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Sb. rozh. s. I-2107, bod 64, a ze dne 18. prosince 2007, A, C-101/05, Sb. rozh. s. I-11531, bod 55).
- 34 Odůvodnění vycházející z boje proti daňovým únikům tak může být přijato pouze tehdy, pokud se týká čistě vykonstruovaných operací, jejichž cílem je obejít daňový předpis, což vylučuje jakýkoli obecný předpoklad daňového úniku. Obecný předpoklad vyhýbání se daňovým povinnostem nebo daňového úniku tudíž nemůže postačovat k odůvodnění daňového opatření, které ohrožuje cíle Smlouvy (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 26. září 2000, Komise v. Belgie, C-478/98, Recueil, s. I-7587, bod 45, jakož i výše uvedený rozsudek Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, bod 50 a citovaná judikatura).
- 35 Členský stát totiž může uplatňovat opatření, která umožňují jednoznačně a přesně zjistit částku, kterou jsou daňoví poplatníci povinni uhradit (viz rozsudek ze dne 10. března 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Sb. rozh. s. I-2057, bod 24).
- 36 Pokud jde o dotčenou vnitrostátní právní úpravu, Soudní dvůr již ve výše uvedeném rozsudku ELISA rozhodl, že tato právní úprava je vhodná pro účely boje proti daňovým únikům z důvodu, že umožňuje bojovat proti takovým postupům, jejichž

jediným cílem je to, aby se fyzické osoby vyhnuly placení daně z majetku ve Francii, nebo přinejmenším učinit tyto postupy méně přitažlivými.

- 37 Soudní dvůr nicméně rozhodl, že v případě, že si francouzské daňové orgány nemohou vyžádat na základě úmluvy uzavřené s členským státem, na jehož území má dotyčná právnická osoba sídlo své správy, spolupráci daňových orgánů tohoto členského státu, nic nebrání francouzským daňovým orgánům, aby od poplatníka požadovaly důkazy, které považují za nezbytné ke správnému vyměření dotyčných daní, a případně odmítly požadované osvobození, pokud by tyto důkazy nebyly dodány.
- 38 Bylo konstatováno, že francouzská právní úprava dotčená v původním řízení neumožňuje společností, které nespádají do rozsahu působnosti úmluvy o správní pomoci a na které se nevztahuje smlouva obsahující klauzuli o zákazu diskriminace v daňové oblasti, ale které investují do nemovitostí ve Francii, aby předložily listinné důkazy umožňující prokázat totožnost jejich akcionářů a jakékoliv další údaje, které francouzské daňové orgány považují za nezbytné. V důsledku toho Soudní dvůr rozhodl, že tato právní úprava v každém případě brání tomu, aby tyto společnosti prokázaly, že nesledují podvodný cíl. Došel k závěru, že francouzská vláda mohla přijmout méně omezující opatření, aby dosáhla cíle spočívajícího v boji proti daňovým únikům, a že sporná daň tudíž nemůže být odůvodněna takovým bojem (viz výše uvedený rozsudek ELISA, body 99 až 101).
- 39 Je však třeba připomenout, že věc, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek ELISA, se týkal skutkových okolností vztahujících se pouze k členským státům Unie, a nikoli ke třetím státům. V důsledku toho, jak bylo uvedeno v bodu 19 tohoto rozsudku, se odpovědi na předběžné otázky obsažené v uvedeném rozsudku týkají pouze vztahů mezi členskými státy Unie.

- 40 Je přitom třeba připomenout, že judikatura týkající se omezení výkonu svobod pohybu uvnitř Unie nemůže být v celém svém rozsahu přenesena na pohyb kapitálu mezi členskými státy a třetími státy, jelikož takový pohyb probíhá v odlišném právním kontextu (viz výše uvedený rozsudek A, bod 60, a rozsudek ze dne 19. listopadu 2009, Komise v. Itálie, C-540/07, Sb. rozh. s. I-10983, bod 69).
- 41 V tomto ohledu je třeba uvést, že rámec spolupráce mezi příslušnými orgány členských států zavedený směrnicí 77/799 neexistuje mezi těmito orgány a příslušnými orgány třetího státu, pokud třetí stát nepřijal žádný závazek vzájemné pomoci (viz výše uvedený rozsudek Komise v Itálie, bod 70).
- 42 Příloha XXII Dohody o EHP zajisté stanoví, že státy, jež podepsaly tuto dohodu, jsou povinny provést do svého vnitrostátního práva směrnice, které harmonizují právo společností, a zejména směrnice týkající se účetnictví společností. Tato opatření nabízejí daňovému poplatníkovi možnost předložit spolehlivé a ověřitelné údaje týkající se společnosti se sídlem ve státě, jenž je smluvní stranou Dohody o EHP. V projednávané věci je však nesporné, že se směrnice 77/799 neuplatní na vztahy mezi příslušnými orgány členských států a Lichtenštejnského knížectví.
- 43 Ve věci v původním řízení tudíž nemají příslušné francouzské daňové orgány možnost získat od příslušných orgánů Lichtenštejnského knížectví údaje nezbytné k tomu, aby mohly provést účinnou kontrolu dokumentů předložených společnostmi podléhajícími dani.
- 44 Z toho vyplývá, že pokud podle právní úpravy členského státu závisí poskytnutí daňového zvýhodnění na splnění podmínek, jejichž dodržení může být ověřeno pouze

získáním údajů od příslušných orgánů třetího státu, jenž je součástí EHP, je v zásadě legitimní, že tento členský stát odmítá toto zvýhodnění poskytovat, pokud se ukáže nemožným tyto údaje z uvedeného třetího státu získat, zejména z důvodu neexistence smluvní povinnosti posledně uvedeného státu údaje poskytnout.

45 Co se týče konkrétně otázky, zda – jak tvrdí Komise – by měly francouzské daňové orgány přezkoumávat v každém jednotlivém případě dokumenty předložené společností, jež má sídlo ve státě EHP, je třeba uvést, jak vyplývá z výše uvedeného rozsudku ELISA, že v rámci Unie nelze kategorické odmítnutí přiznat daňové zvýhodnění odůvodnit, jelikož nic nebrání daňovým orgánům, aby od poplatníka požadovaly důkazy, které považují za nezbytné ke správnému vyměření dotýčných daní, a případně odmítny požadované osvobození, pokud by tyto důkazy nebyly dodány.

46 Tato judikatura se ale nevztahuje na odlišnou situaci společnosti usazené v Lichtenštejnském knížectví. I když v situaci, která byla předmětem výše uvedeného rozsudku ELISA, neměly lucemburské orgány podle čl. 8 odst. 1 směrnice 77/799 v zásadě povinnost poskytnout údaje, nic to totiž nemění na tom, že se právní rámec značně liší.

47 Zaprvé si podle čl. 1 odst. 1 směrnice 77/799 příslušné orgány členských států navzájem poskytují veškeré údaje, které by jim mohly umožnit správné vyměření daní z příjmů a z majetku, jakož i veškeré údaje týkající se zavedení daní z pojistného. Za účelem provádění takové výměny údajů zavádí uvedená směrnice právní rámec, který ve svém článku 3 stanoví automatickou výměnu údajů a v článku 4 spontánní výměnu údajů. Mimoto tato směrnice ukládá lhůty pro poskytnutí údajů (článek 5), spolupráci

úředníků zúčastněného státu (článek 6), jakož i konzultace (článek 9) a výměnu zkušeností (článek 10).

- 48 Pouze jakožto odchylky z tohoto právního rámce stanoví uvedený článek 8, směrnice 77/799, nadepsaný „Meze výměny údajů“, výjimky z povinnosti výměny údajů. Jakožto odchylné ustanovení je předmětem striktního výkladu. Mimoto jsou podle zásady loajální spolupráce členské státy povinny účinně provádět výměnu údajů, zavedenou směrnicí 77/799.
- 49 V rámci tohoto právního rámce se tedy možnost přiznaná daňovým poplatníkům ve výše uvedeném rozsudku ELISA předložit důkazy, které musí francouzské daňové orgány přezkoumat, jeví jako opatření, jehož cílem je zabránit tomu, aby meze zavedené obecným systémem výměny informací, jak vyplývají z uplatnění uvedeného článku 8, nepůsobily v neprospěch daňového poplatníka.
- 50 Vychází-li tato možnost z existence obecného systému výměny informací, jak byl zaveden směrnicí 77/799, a je proto na existenci takového systému závislá, nelze tudíž takový nárok přiznat daňovému poplatníkovi za totožných okolností, o jaké se jedná ve věci původním řízení, které se vyznačují neexistencí jakékoli povinnosti pomoci ze strany daňových orgánů Lichtenštejnského knížectví.
- 51 Za těchto podmínek je třeba takovou právní úpravu, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, považovat za odůvodněnou vůči státu, jenž je smluvní stranou Dohody o EHP, naléhavými důvody obecného zájmu spočívajícími v boji proti daňovým únikům a v nutnosti zachovat účinnost daňového dohledu, a za způsobilou zaručit uskutečnění dotčeného cíle a nepřekročit meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné.

- 52 Z výše uvedeného vyplývá, že článek 40 Dohody o EHP nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, která od sporné daně osvobozuje společnosti se sídlem na území členského státu Unie a která v případě společnosti se sídlem na území třetího státu, jenž je součástí EHP, toto osvobození podmiňuje existencí úmluvy o správní pomoci uzavřené mezi uvedeným členským státem a tímto třetím státem za účelem boje proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem nebo skutečností, že na základě smlouvy obsahující klauzuli o zákazu diskriminace z důvodu státní příslušnosti tyto právnické osoby nesmí podléhat většímu daňovému zatížení, než jakému podléhají společnosti se sídlem na území tohoto členského státu.

K nákladům řízení

- 53 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

Článek 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 nebrání vnitrostátní právní úpravě, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, která od daně z tržní hodnoty nemovitostí nacházejících se na území členského státu Evropské unie, osvobozuje společnosti se sídlem na území tohoto státu a která v případě společnosti se sídlem na území třetího státu, jenž je součástí Evropského hospodářského prostoru, toto osvobození podmiňuje existencí úmluvy o správní pomoci uzavřené mezi uvedeným členským státem a tímto třetím

státem za účelem boje proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem nebo skutečností, že na základě smlouvy obsahující klauzuli o zákazu diskriminace z důvodu státní příslušnosti tyto právnické osoby nesmí podléhat většímu daňovému zatížení, než jakému podléhají společnosti se sídlem na území členského státu.

Podpisy.