

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

JÁN MAZÁK

prednesené 26. apríla 2007¹

1. Hlavným účelom tohto prejudiciálneho konania je určiť, či vnútroštátna právna úprava, akou je francúzska právna úprava, ktorá stanovuje daň z trhovej hodnoty nehnuteľného majetku vo výške 3 % (ďalej len „sporná daň“), je zlučiteľná s právom Spoločenstva, osobitne s ustanoveniami Zmluvy ES o slobode usadiť sa a o voľnom pohybe kapitálu, a vyjasniť určité ďalšie problémy výkladu, ktoré vznikajú v tejto súvislosti.

I — Príslušná právna úprava

A — Právna úprava Spoločenstva

2. Vnútroštátna právna úprava podmieňuje poskytnutie oslobodenia od dane vo výške 3 % zahraničným právnickým osobám existenciou ustanovenia o administratívnej spolupráci alebo o zákaze diskriminácie, pokiaľ ide o daňové záležitosti, v dohode s členským štátom, kde má právnická osoba svoje skutočné centrum riadenia.² Uvádzaným účelom vnútroštátnej právnej úpravy je zabezpečiť efektívnu daňovú kontrolu a bojovať proti vyhýbaniu sa plateniu daní a daňovým únikom, pokiaľ ide o majetkovú daň ukladanú vo Francúzsku („impôt de solidarité sur la fortune“).

3. Článok 1 smernice Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní³ (ďalej len „smernica 77/799“ alebo „smernica“) stanovuje toto:

„Všeobecné ustanovenia

1. V súlade s ustanoveniami tejto smernice si budú príslušné úrady členských štátov vymieňať všetky informácie, ktoré by im

1 — Jazyk prednesu: angličtina.

2 — Predmetné ustanovenia používajú výrazy „sídlo“ a „skutočné centrum riadenia“. Predovšetkým z vysvetlení, ktoré francúzska vláda ústne uviedla, sa zdá, že tieto výrazy možno na účely tohto konania používať ako synonymá.

3 — Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63.

umožnili vykonávať správne stanovenie dane z príjmu a dane z kapitálu.

4. Článok 8 smernice 77/799 znie:

2. Týkajú sa daní z prí[j]mu a kapitálu bez ohľadu na spôsob, ako sú vyberané, daní z celkového príjmu, celkového kapitálu alebo časti príjmu, alebo kapitálu vrátane dane zo zisku, daní z príjmov z nakladania s hnutelným alebo nehnuteľným majetkom, daní z vyplácaných miezd a platov platných podnikmi, ako aj daní zo zhodnotenia majetku.

3. Dane, ktoré sú uvedené v odseku 2, sú v súčasnosti tieto: ... vo Francúzsku: Impôt sur le revenu[e], Impôt sur les sociétés, Taxe professionnelle, Taxe fonci[è]re sur le propriétés bâties, Taxe fonci[è]re sur le propriétés non bâties. ...

4. Odsek 1 sa tiež vzťahuje na všetky identické alebo podobné dane uložené následne[,] či už dodatočne alebo namiesto dan[i] uvedených v odseku 3. Príslušné úrady členských štátov sa budú vzájomne informovať a informovať Komisiu o dátume vstupu do platnosti takýchto dan[i].

...“

„Obmedzenia výmeny informácií

1. Táto smernica nezaväzuje na začatie zisťovania na získanie informácií, pokiaľ členský štát, ktorý má zadovážiť informáciu je obmedzený zákonmi alebo administratívnou praxou na začatie takéhoto zisťovania, alebo na získavanie a využívanie takto získaných informácií na vlastné účely [členskému štátu, ktorý má poskytnúť informáciu, bránia zákony alebo administratívna prax v tom, aby uskutočnil takéto zisťovanie, alebo aby získaval a využíval tieto informácie na vlastné účely — *neoficiálny preklad*].

2. Poskytnutie informácií môže byť odmietnuté tam, kde by to viedlo k odhaleniu obchodného, priemyselného, profesionálneho tajomstva alebo obchodného postupu, alebo informácií, ktorých odhalenie by odporovalo verejným zásadám.

3. Príslušné úrady členského štátu môžu odmietnuť poskytnúť informácie tam, kde je daný štát z praktických alebo právnych dôvodov neschopný podobné informácie poskytnúť.“

5. Článok 11 smernice 77/799 znie:

7. Tejto dani podliehajú všetky formy právnických osôb vrátane obchodných spoločností, nadácií a združení, ale spoločnosti, s ktorých akciami sa obchoduje na regulovanom trhu, sú od nej oslobodené.⁴

„Uplatniteľnosť širších ustanovení o pomoci

Predchádzajúce ustanovenia nebudú prekážať plneniu žiadnych ďalších záväzkov na výmenu informácií, ktoré môžu vyplývať z iných právnych aktov.“

8. Dani podlieha nehnuteľný majetok vo vlastníctve k 1. januáru daného daňového roka.

9. Oslobodenia od tejto dane sú uvedené v článku 990 E CGI, ktorý stanovuje:

B — *Vnútroštátna právna úprava*

„Dani uvedenej v článku 990 D nepodliehajú:

1. Daň z nehnuteľného majetku právnických osôb vo výške 3 %

...

6. Podľa článku 990 D ods. 1 Code general des impôts (francúzsky Všeobecný daňový zákonník) (ďalej len „CGI“) sú právnické osoby, ktoré priamo alebo sprostredkovanne vlastní jednu alebo viac nehnuteľností nachádzajúcich sa vo Francúzsku alebo sú držiteľmi práv *in rem* na takúto nehnuteľnosť, povinné platiť ročne daň vo výške 3 % z trhovej hodnoty takýchto nehnuteľností alebo práv.

2. Právnické osoby, ktoré majú svoje sídlo v krajine alebo na území, ktoré uzavreli s Francúzskom dohodu o administratívnej pomoci v boji proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa plateniu daní a ktoré každý rok najneskôr 15. mája oznámia na mieste

4 — Čo sa týka tejto výnimky, pozri článok 990E ods. 4 CGI.

stanovenom vyhláškou uvedenou v článku 990 F umiestnenie, opis a hodnotu nehnuteľností v ich vlastníctve k 1. januáru, totožnosť a adresy svojich členov k tomu istému dátumu a počet akcií alebo podielov, ktoré sú v držbe každého z nich;

3. Právnické osoby, ktoré majú skutočné centrum riadenia vo Francúzsku, ani iné právnické osoby, ktoré na základe Zmluvy nesmú podliehať väčšiemu daňovému zaťaženiu, pokiaľ každoročne oznámia alebo prevezmú a dodržia povinnosť oznámiť daňovému úradu na jeho vyžiadanie umiestnenie a opis nehnuteľností vo vlastníctve k 1. januáru, totožnosť a adresy svojich akcionárov, spoločníkov alebo iných členov, počet akcií alebo iných práv, ktoré sú v držbe každého z nich, a dôkazy o ich pobyte na daňové účely. ...“

10. Podľa článku 990 E ods. 1 sú od dane oslobodené aj právnické osoby, ktorých nehnuteľné aktíva umiestnené vo Francúzsku predstavujú menej ako 50 % ich celkových aktív umiestnených vo Francúzsku (teda spoločnosti, ktoré nie sú takzvané „sociétés à prépondérance immobilière“).⁵

2. Majetková daň („impôt de solidarité sur la fortune“)⁶

11. Podľa spisových dokumentov a pripomienok francúzskej vlády je cieľom dane ukladanej predmetnou vnútroštátnou právnou úpravou zabezpečiť efektívnu daňovú kontrolu a predchádzanie vyhýbaniu sa plateniu daní a daňovým únikom, pokiaľ ide o majetkovú daň („impôt de solidarité sur la fortune“).

12. Koncepcia majetkovej dane je známa Súdnemu dvoru, ktorý ju opísal ako priamu daň, ktorá je rovnako ako daň z príjmov založená na platobných možnostiach daňovníka, a uviedol, že majetková daň je často považovaná za doplnok dane z príjmov, najmä dane z príjmov z kapitálového majetku.⁷

13. Predmetnou právnou úpravou „impôt de solidarité sur la fortune“ (ďalej sa o nej hovorí aj ako o „majetkovej dani“) sú článok 885A a nasl. CGI. Ide o ročnú daň, ktorej podliehajú fyzické osoby, ktorých daňový domicil je vo Francúzsku (k 1. januáru daného roka), za predpokladu, že ich majetok má hodnotu vyššiu ako určitá horná hranica (750 000 eur

5 — Akýkoľvek nehnuteľný majetok, ktorý právnická osoba určí na výkon svojej vlastnej obchodnej činnosti, okrem činnosti týkajúcej sa nehnuteľností, nie je zahrnutý na účely výpočtu hornej hranice 50 %.

6 — Pre ďalšie podrobnosti pozri *Mémento pratique Francis Lefebvre*, 2006, s. 989 a nasl., a *Lamy fiscal*, 2006, zv. 2, s. 1255 a nasl.

7 — Pozri rozsudky z 13. apríla 2000, Baars, C-251/98, Zb. s. I-2787, bod 4 a nasl., a z 5. júla 2005, D., C-376/03, Zb. s. I-5821, bod 32.

v roku 2006). Ukladá sa v progresívnej sadzbe uplatňovanej na časť hodnoty majetku, ktorá je nad hornou hranicou.

pohľadávok, automobilov, zlata a peňažných prostriedkov. Nehnuteľný majetok sa má oceniť trhovou hodnotou, teda cenou, za ktorú by sa majetok mohol bežne predat' na začiatku roka.

14. Pokiaľ ide o územnú pôsobnosť dane, jej predmetom je všetok majetok predmetných jednotlivcov vrátane majetku, ktorý sa nachádza v zahraničí (pokiaľ daňová zmluva nestanovuje inak). Osoby, ktorých daňový domicil je mimo Francúzska (teda nerezidenti), podliehajú majetkovej dani iba vo vzťahu k majetku, ktorý sa nachádza vo Francúzsku, za predpokladu, že hodnota takého majetku nachádzajúceho sa vo Francúzsku prekračuje hornú hranicu.⁸ Aj tu môže daňová zmluva stanovovať inak, najmä môže rozdeliť oprávnenie ukladať daň medzi dva príslušné členské štáty. Navyše investície sú pre nerezidentov oslobodené od dane, ale nie v prípade, ak sa týkajú nehnuteľného majetku [napríklad akcie v spoločnostiach, ktoré sa zaoberajú nehnuteľným majetkom („sociétés à prépondérance immobilière“)].

15. Pokiaľ zákon výslovne nestanovuje inak, predmetom dane je všetok majetok, ktorý patrí jednotlivcom, vrátane nehnuteľného majetku (pozemky, domy, byty), neregistrovaných podnikov, dlhopisov a akcií,

C — Medzinárodné právo

16. Článok 21 ods. 1 Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia a stanovení pravidiel vzájomnej administratívnej pomoci v oblasti daní z príjmov a kapitálu uzavretej 1. apríla 1958 medzi Francúzskom a Luxemburským veľkvojvodstvom (ďalej len „zmluva“) stanovuje, že občania, spoločnosti alebo skupiny jedného zo zmluvných štátov nebudú v druhom štáte podliehať žiadnej ďalšej alebo vyššej dani, než je daň, ktorá sa ukladá občanom, spoločnostiam alebo skupinám druhého štátu.

17. Podľa článku 22 ods. 1 zmluvy si vyššie správne orgány oboch štátov môžu na účely riadneho uplatňovania zmluvy vymieňať na požiadanie také informácie, pri ktorých daňové zákony týchto dvoch štátov umožňujú, aby sa získavali prostredníctvom štandardných úradných postupov.

8 — Čo sa týka podobného systému, pozri príklad holandskej majetkovej dane: daňová povinnosť „nerezidentov“ je obmedzená, teda majú daňovú povinnosť iba vo vzťahu k tej časti svojho majetku, ktorá sa nachádza v Holandsku; rozsudok D., už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 21.

18. Výmenou listov z 8. septembra 1970 obidva štáty vylúčili z pôsobnosti zmluvy holdingové spoločnosti, ako sú definované na účely luxemburskej právnej úpravy týkajúcej sa takých spoločností (na účely tohto konania zákon z 31. júla 1929 a zákonný dekrét z 27. decembra 1937), rovnako ako akýkoľvek príjem, ktorý osoba rezident na daňové účely vo Francúzsku odvodzuje z týchto spoločností, alebo akýkoľvek podiel tejto osoby v takých holdingových spoločnostiach.

II — Skutkové okolnosti, konanie a prejudiciálne otázky

19. Société Européenne et Luxembourgeoise d'Investissements SA (ďalej len „Elisa“) je holdingová spoločnosť založená podľa luxemburského práva podľa zákona z 31. júla 1929 o daňovom režime uplatňovanom na holdingové spoločnosti.

20. Podľa návrhu na začatie prejudiciálneho konania Elisa nepriamo vlastní nehnuteľný majetok na francúzskom území, a preto podlieha ustanoveniam článku 990 D CGI zavádzajúceho daň z trhovej hodnoty nehnuteľného majetku, ktorý vlastní právnické osoby vo Francúzsku.

21. V návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa ďalej uvádza, že Elisa podala daňové priznania, ktoré vyžadoval zákon, ale nezaplatila zodpovedajúcu daň. Potom, čo bola 18. decembra 1997 upovedomená o daňových sankciách, daňové orgány pristúpili 10. júna 1998 k vymáhaniu týchto sankcií. Keďže jej sťažnosť bola zamietnutá, Elisa podala proti generálnemu riaditeľovi daňovej správy žalobu na Tribunal de grande instance (regionálny súd) v Paríži s cieľom dosiahnuť zánik povinnosti zaplatiť spornú daň.

22. Po dvoch záporných rozhodnutiach, jedno Tribunal de grande instance a druhé Cour d'appel (odvolací súd) v Paríži, v ktorých sa zhodne uvádza, že Elisa nesplnila podmienky stanovené v článku 990 E ods. 2 a 3 CGI upravujúcom oslobodenie od spornej dane, Elisa podala dovolanie na Cour de cassation (kasačný súd).

23. Uznesením z 13. decembra 2005, ktoré bolo doručené do kancelárie Súdneho dvora 19. decembra 2005, Cour de cassation rozhodol o prerušení konania a položil Súdnemu dvoru Európskych spoločenstiev nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Bránia článok 52 a nasl. a článok 73b a nasl. Zmluvy ES právnej úprave, akou je právna úprava obsiahnutá v článku 990 D a nasl. Code général des impôts, ktorá poskytuje právnickým osobám so skutočným centrom riadenia vo

Francúzsku možnosť oslobodenia od dane z trhovej hodnoty nehnuteľností vlastnených vo Francúzsku a ktorá v prípade právnických osôb so skutočným centrom riadenia na území inej krajiny, hoci by išlo o členský štát Európskej únie, podmieňuje túto možnosť existenciou dohody o administratívnej pomoci v boji proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa plateniu daní uzavretej medzi Francúzskom a takýmto štátom alebo skutočnosťou, že podľa zmluvy obsahujúcej ustanovenie o zákaze diskriminácie z dôvodu štátnej príslušnosti nesmú byť tieto právnické osoby zdaňované viac ako právnické osoby so skutočným centrom riadenia vo Francúzsku?

2. Predstavuje daň, akou je sporná daň, daň z kapitálu v zmysle článku 1 smernice Rady z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych a nepriamych daní?

pomoci v daňových veciach povinnosti rovnakej povahy, pričom vylúčia jednu skupinu daňovníkov, akou sú luxemburské holdingové spoločnosti?

4. Ukladajú článok 52 a nasl. a článok 73b a nasl. Zmluvy ES členskému štátu, ktorý uzavrel s inou krajinou, či už členským štátom Európskej únie alebo nie, dohodu obsahujúcu ustanovenie o zákaze diskriminácie v oblasti daní, povinnosť priznať právnickej osobe, ktorá má skutočné centrum riadenia na území iného členského štátu, rovnaké výhody, ako sú výhody stanovené v tomto ustanovení, ak táto osoba vlastní jednu alebo viac nehnuteľností na území prvého členského štátu a druhý členský štát nie je viazaný voči prvému obdobným ustanovením?“

III — Konanie pred Súdnyim dvorom

3. V prípade kladnej odpovede, bránia povinnosti, ktoré členským štátom ukladá v oblasti vzájomnej pomoci v daňových veciach už citovaná smernica z 19. decembra 1977, tomu, aby členské štáty uplatňovali podľa dvojstrannej dohody o administratívnej

24. Písomné pripomienky podľa článku 20 Štatútu Súdneho dvora predložili Elisa, Komisia a holandská, francúzska, grécka a talianska vláda.

25. Dňa 24. januára 2007 sa uskutočnilo pojednávanie, na ktorom zástupcovia Elisy, ako aj splnomocnení zástupcovia francúzskej, gréckej a holandskej vlády a vlády Spojeného kráľovstva predniesli svoje ústne pripomienky.

IV — Úvodné poznámky

A — Poradie odpovedí na prejudiciálne otázky

26. Pre pochopenie obsahu a poradia otázok, ktoré položil Cour de Cassation, môže byť užitočné poznamenať, že francúzska daňová správa a nižšie súdy rozhodli, že podmienky stanovené v článkoch 990 D a E neboli splnené. V tejto súvislosti rozhodli, že smernica 77/799 nie je relevantná, predovšetkým z dôvodu existencie dohody o administratívnej spolupráci medzi Francúzskom a Luxemburskom, ktorá výslovne vylúčila takzvané holdingy 1929 zo svojej pôsobnosti.

27. Na základe týchto skutočností sa Cour de cassation pýta, či ustanovenia Zmluvy týkajúce sa práva usadiť sa (článok 43 a nasl. ES)

a voľného pohybu kapitálu (článok 56 a nasl. ES) bránia členskému štátu, aby zachoval daň z trhovej hodnoty nehnuteľného majetku, od ktorej sú oslobodené právnické osoby rezidenti na daňové účely vo Francúzsku, zatiaľ čo oslobodenie právnických osôb rezidentov v iných členských štátoch je podmienené existenciou dvojstrannej dohody, ktorá obsahuje buď ustanovenie o administratívnej pomoci v boji proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa plateniu daní alebo ustanovenie o zákaze diskriminácie z dôvodu štátnej príslušnosti, podľa ktorého nesmú byť právnické osoby nerezidenti zdaňované viac ako právnické osoby, ktoré majú skutočné centrum riadenia vo Francúzsku.

28. Druhá a tretia otázka smeruje k určeniu, či ustanovenie o administratívnej pomoci v boji proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa plateniu daní možno v prejednávanej veci uplatniť. Tak smernica 77/799, ako aj zmluva medzi Francúzskom a Luxemburskom obsahujú ustanovenie o administratívnej pomoci.

29. Keďže francúzska vláda s cieľom zdôvodniť spornú daň poukazuje na absenciu skutočnej administratívnej pomoci medzi Francúzskom a Luxemburskom, pokiaľ ide o holdingy 1929, je pred odpoveďou na všeobecnejšiu otázku zlučiteľnosti mechanizmu spornej dane so základnými slobodami vhodné vyjasniť otázku, či možno uplatniť

nástroj administratívnej spolupráce — či už vo forme smernice 77/799 alebo zmluvy medzi Luxemburskom a Francúzskom. Preto bude druhá a tretia otázka rozobratá pred prvou otázkou.

z vnútroštátnych daní, ktoré patria do vecnej pôsobnosti smernice. Ďalej je ukladaná právnickým osobám, a nie fyzickým osobám, z majetku, ktorý vlastní. Napokon jej účelom je brániť vyhýbaniu sa plateniu daní a daňovým únikom, a nie zdaňovať kapitál s cieľom zvýšiť daňové príjmy štátu.

V — Druhá otázka

B — Právne posúdenie

30. Svojou druhou otázkou sa Cour de cassation chce v podstate dozvedieť, či sporná daň patrí do pôsobnosti smernice 77/799, ako je definovaná v článku 1 smernice.

33. Na úvod môže byť užitočné poznamenať, že smernica 77/799 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní bola prijatá s cieľom boja proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa plateniu daní.⁹ Zavádza mechanizmus posilenej spolupráce medzi daňovými orgánmi členských štátov a uľahčuje výmenu informácií, ktoré môžu byť relevantné na správne určenie daní z príjmov a kapitálu.¹⁰

A — Hlavné tvrdenia účastníkov konania

31. Podľa Elisy, gréckej vlády a Komisie patrí sporná daň medzi dane, ktoré pokrýva smernica 77/799.

34. Podľa článku 1 ods. 1 smernice sa výmena informácií, ktorá je na účely smernice relevantná, týka „dane z príjmu a dane z kapitálu“. V článku 1 ods. 2 smernice sa uvádza, že dane z príjmu a z kapitálu sú „bez ohľadu na spôsob, ako sú vyberané, dan[e]

32. Francúzska vláda má opačný názor. Predovšetkým tvrdí, že daň nie je uvedená v článku 1 ods. 3 smernice ako jedna

9 — Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Alber 13. januára 2000 vo veci W.N., C-420/98 (rozsudok z 13. apríla 2000, Zb. s. I-2847), bod 7.

10 — Podľa smernice Rady 2004/106/ES zo 16. novembra 2004 sa smernica uplatňuje aj na akékoľvek informácie, ktoré sa týkajú určenia daní z poisťných prémie.

z celkového príjmu, celkového kapitálu alebo časti príjmu, alebo kapitálu vrátane dane zo zisku, daní z príjmov z nakladania s hnutelným alebo nehnuteľným majetkom, daní z vyplácaných miezd a platieb podnikmi, ako aj daní zo zhodnotenia majetku“. Vzhľadom na použitie výrazu „vrátane“ je jasné, že uvedený výpočet nie je zamýšľaný ako vyčerpávajúci.

nie sú rezidentmi na daňové účely vo Francúzsku, aby poskytli informácie o totožnosti svojich akcionárov alebo spoločníkov, a tým odstrániť motiváciu fyzických osôb, aby sa za také právnické osoby skrývali s cieľom vyhnúť sa majetkovej dani. To znamená, že existencia majetkovej dane („*impôt de solidarité sur la fortune*“) a zámer zabezpečiť, aby sa vyberala správne a v plnej výške, sú *raison d'être* spornej dane.

35. Z článku 1 ods. 4, v ktorom sa uvádza, že „odsek 1 sa tiež vzťahuje na všetky identické alebo podobné dane uložené následne[,] či už dodatočne alebo namiesto daní uvedení v odseku 3“, vyplýva, že zoznam vnútroštátnych daní, ktoré patria do pôsobnosti smernice, uvedený v článku 1 ods. 3 takisto nie je zamýšľaný ako vyčerpávajúci. V tomto ohľade treba poznamenať, že sporná daň sa nenachádza medzi francúzskymi daňami, ktoré sú uvedené v zozname, ale podľa francúzskej vlády bola „*impôt de solidarité sur la fortune*“, ktorá v čase prijatia smernice neexistovala, doplnená neskôr.

36. V tejto súvislosti treba poukázať na to, že sporná daň je úzko prepojená s francúzskou majetkovou daňou („*impôt de solidarité sur la fortune*“). Sporná daň bola vskutku zavedená s cieľom bojovať proti vyhýbaniu sa plateniu daní a daňovým únikom, čo sa týka francúzskej majetkovej dane, ktorá sama osebe patrí do pôsobnosti smernice 77/799. Účelom spornej dane je podľa francúzskej vlády podnietiť tie právnické osoby, ktoré majú vlastnícke právo a iné práva *in rem* k nehnuteľnému majetku vo Francúzsku, ale

37. Okrem toho možno na túto daň fakticky nazerať ako na druh paušálnej kompenzácie za príjem francúzskeho štátu z majetkovej dane, ktorý sa stráca v dôsledku vyhýbania sa plateniu daní a daňových únikov. Teda aj keď podľa pripomienok francúzskej vlády nesmeruje táto daň primárne k zvýšeniu daňových príjmov štátu, ale k zabráneniu vyhýbaniu sa plateniu daní a daňovým únikom, ukladaním spornej dane si francúzsky štát napriek tomu do určitej miery kompenzuje straty príjmov z majetkovej dane, pričom dúfa, že odstráni akúkoľvek motiváciu fyzických osôb usku-točňovať stratégie vyhýbania sa plateniu daní a daňových únikov.

38. Z toho vyplýva, že spornú daň možno považovať za doplnok francúzskej majetkovej dane a ako takú by ju bolo nelogické vyňať z pôsobnosti smernice, keď majetková daň do nej patrí.

39. Takisto možno dodať, že sporná daň sa jednoznačne ukladá na prvok kapitálu, konkrétne na nehnuteľný majetok. Z rozsudku Súdneho dvora vo veci Halliburton je zrejmé, že Súdny dvor si — prinajmenšom pokiaľ ide o nehnuteľný majetok — osvojil pomerne široký výklad pojmu dane z kapitálu pri definovaní vecnej pôsobnosti smernice 77/799.¹¹

42. Za týchto okolností by odpoveď na druhú otázku mala znieť tak, že daň, o ktorú ide, predstavuje daň z kapitálu v zmysle článku 1 smernice 77/799.

40. Navyše zásada jednotného výkladu práva Spoločenstva¹² má za následok, že názov daný konkrétnej dani podľa vnútroštátneho práva nemožno považovať za významný na účely určenia, či sa konkrétna daň má považovať za daň z kapitálu v zmysle článku 1 ods. 1 smernice.

41. Napokon z článku 1 ods. 2 vyplýva, že spôsob, akým sa dane vyberajú, takisto nie je na tento účel relevantný. Preto skutočnosť, že sporná daň je ukladaná právnickým osobám, nemá podľa môjho názoru veľký význam.

VI — Tretia otázka

43. Svojou treťou otázkou sa Cour de cassation v podstate pýta, či povinnosti uložené členským štátom v oblasti vzájomnej pomoci v daňových veciach podľa smernice 77/799 bránia tomu, aby členské štáty uplatňovali podľa dvojstrannej dohody o administratívnej pomoci v daňových veciach povinnosti rovnakej povahy, pričom vylúčia jednu skupinu daňovníkov, akou sú luxemburské holdingové spoločnosti.

11 — Pozri rozsudok z 12. apríla 1994, Halliburton, C-1/93, Zb. s. I-1137, bod 22. V tejto veci Súdny dvor rozhodol, že smernica 77/799 sa uplatňuje na dane z prevodu nehnuteľného majetku. Taká daň sa ukladá nadobúdateľovi z dôvodu nadobudnutia nehnuteľného majetku. Neukladá sa na držbu takeého majetku, ani na zisky, ktoré môže priniesť majiteľovi.

12 — Pozri v tomto zmysle okrem iného rozsudky z 22. októbra 1987, Foto-Frost, 314/85, Zb. s. 4199; zo 17. decembra 1970, Internationale Handelsgesellschaft, 11/70, Zb. s. 1125, a nedávnejšie z 15. septembra 2005, Intermodal Transports, C-495/03, Zb. s. I-8151.

44. Ako je uvedené v odpovedi na druhú otázku, v prejednávanej veci patrí sporná daň do pôsobnosti smernice 77/799, ktorá stanovuje harmonizované postupy pre administratívnu spoluprácu medzi všetkými členskými

štátmi, pokiaľ ide o správne určenie daní z príjmu a kapitálu. Ustanovenia, ktoré sa týkajú administratívnej spolupráce, uvedené v tejto smernici sú teda uplatniteľné.

získať od príslušných orgánov iného členského štátu všetky informácie, ktoré považuje za nevyhnutné na určenie presnej sumy dane z príjmu, ktorú je daňovník povinný zaplatiť. Keďže túto smernicu prebrali všetky členské štáty, systém výmeny informácií medzi Francúzskom a Luxemburskom je funkčný.

45. Pritom dvojstranná zmluva medzi Luxemburskom a Francúzskom takisto stanovuje administratívnu pomoc, ale vylučuje určité kategórie daňovníkov, konkrétne holdingy 1929, zo svojej pôsobnosti, a tým z prínosu ustanovenia o administratívnej spolupráci.

46. Vzhľadom na uvedené odpoviem na tretiu otázku tak, že určím vzťah medzi smernicou 77/799, ktorá sa uplatňuje na prejednávajúcu vec, a ustanoveniami dvojstrannej zmluvy medzi Luxemburskom a Francúzskom, ktoré v zásade zavádzajú administratívnu pomoc, ale vylučujú určité kategórie daňovníkov, konkrétne holdingy 1929.

48. Zásada prednosti práva Spoločenstva takisto vyžaduje, aby sa ustanovenia smernice 77/799 uplatnili namiesto ustanovení dvojstrannej dohody uzavretej s iným členským štátom. Podľa judikatúry Súdneho dvora totiž členský štát nemôže neprihliadnuť na požiadavky smernice alebo akéhokoľvek iného záväzného opatrenia Spoločenstva z dôvodu, že ustanovenia dohody alebo zmluvy uzavretej s iným členským štátom stanovujú niečo iné.

A — Hlavné tvrdenia účastníkov konania

47. Komisia zastáva názor, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora sa členský štát môže dovoľávať smernice 77/799 s cieľom

49. Elisa usudzuje, že povinnosti uložené členským štátom podľa smernice 77/799 bránia tomu, aby členské štáty uplatňovali podľa dvojstrannej zmluvy o administratívnej pomoci v daňových veciach povinnosti rovnakej povahy, pričom vylúčia jednu skupinu daňovníkov, akou sú luxemburské holdingové spoločnosti. Smernica umožňuje uplatňovanie zmluvy iba do tej miery, pokiaľ to neobmedzuje účinky smernice.

50. Francúzska vláda usudzuje, že povinnosti obsiahnuté v smernici 77/799 členskému štátu nebránia, aby uzavrel dohodu s rovnakým predmetom, ktorá vylučuje určitú kategóriu daňovníkov, akými sú holdingy 1929, zo svojej pôsobnosti. Na podporu tohto názoru francúzska vláda poukazuje predovšetkým na skutočnosť, že podľa článku 8 smernice 77/799 v spojení s príslušnými luxemburskými zákonmi je Luxembursko oprávnené odmietnuť žiadosti o informácie od iných daňových orgánov, pokiaľ ide o informácie, ktoré by boli potrebné na zdaňovanie holdingov 1929. Teda ani smernica 77/799, ani zmluva medzi Francúzskom a Luxemburskom nezaväzuje luxemburské orgány poskytnúť informácie o holdingoch 1929 iným členským štátom. Francúzska vláda je preto oprávnená nepriznať takým spoločnostiam oslobodenie od dane, ktoré je podmienené existenciou dohody o administratívnej spolupráci, keďže luxemburské zákony odoberajú v tomto ohľade smernici 77/799 jej efektívnosť, pokiaľ ide o holdingy 1929.

B — Právne posúdenie

51. Smernica 77/799 je druhom nástroja platného v celom Spoločenstve, ktorý zabezpečuje, že medzi všetkými členskými štátmi existuje minimálna úroveň harmonizácie administratívnej pomoci a spolupráce. Ako taká musí byť plne účinná a v celom

Spoločenstve sa musí vykladať a uplatňovať jednotným spôsobom.¹³

52. Článok 11 smernice 77/799 obsahuje výslovné ustanovenia upravujúce vzťah smernice k ďalším právnym nástrojom, ktoré obsahujú „ďalš[ie] záväzk[y] na výmenu informácií“. Cieľom normotvorcu Spoločenstva bolo vyjasniť týmto ustanovením právne účinky akýchkoľvek dvojstranných dohôd, ktoré členské štáty uzavreli alebo uzavrú a ktoré majú rovnaký predmet ako smernica. To bolo osobitne dôležité z dôvodu, že smernica dopĺňala sieť už existujúcich dvojstranných (a mnohostranných) dohôd, ktoré stanovovali administratívnu spoluprácu v daňových veciach¹⁴, a účelom smer-

13 — Pozri v tomto zmysle okrem iného rozsudky Foto-Frost, už citovaný v poznámke pod čiarou 12; Internationale Handelsgesellschaft, už citovaný v poznámke pod čiarou 12, a nedávnejšie Intermodal Transports, už citovaný v poznámke pod čiarou 12.

14 — Pozri najmä tretie odôvodnenie smernice 77/799, ktoré stanovuje, že „spolupráca medzi úradmi na báze bilaterálnych dohôd tiež nie je schopná čeliť novým formám daňových únikov a vyhýbaniu sa plateniu daní, ktoré vo vzrastajúcej miere nadobúdajú nadnárodný charakter“. Potreba takej smernice vyplývala zo skutočnosti, že nie všetky dvojstranné vzťahy medzi všetkými členskými štátmi boli a sú pokryté dvojstrannými zmluvami o administratívnej spolupráci. Takisto pôsobnosť a intenzita povinností v oblasti administratívnej spolupráce je v jednotlivých dvojstranných dohodách zväčša odlišná.

nice nebolo obmedziť akékoľvek existujúce povinnosti alebo možnosti vzájomnej spolupráce, ale skôr také povinnosti a možnosti vytvoriť.¹⁵

53. V tejto súvislosti ustanovenie, akým je článok 11 smernice, zabezpečuje, že členské štáty môžu zachovať alebo uzavrieť najmä dvojstranné dohody, ktoré majú rovnaký predmet ako pokrýva smernica, a tým zachovať alebo zaviesť formu spolupráce, ktorá ide nad rámec spolupráce zavedenej smernicou. So zreteľom na zásady efektívnosti a jednotného uplatňovania práva Spoločenstva z článku 11 smernice vyplýva, že dvojstranná daňová zmluva sa môže uplatniť iba do tej miery, pokiaľ obsahuje širšie záväzky na výmenu informácií, ako sú záväzky, ktoré zaviedla smernica.

54. V tomto ohľade nemožno dôvodne tvrdiť, že ustanovenie, z ktorého je vylúčená určitá kategória daňovníkov, v prejednávanej veci holdingy 1929, možno považovať, prinajmenšom pokiaľ ide o vylúčených daňovníkov, za povinnosť širšieho rozsahu ako ustanovenia smernice, v ktorej pôsobnosti sa podobné vylúčenia nenachádzajú. Preto ustanovenia dvojstrannej dohody medzi Luxemburskom a Francúzskom, ktoré v zásade stanovujú administratívnu pomoc, ale vylučujú určité kategórie daňovníkov, konkrétne holdingy 1929, nemožno v prejednávanej veci uplatniť.

55. Záver, že zmluvu možno uplatňovať iba do tej miery, pokiaľ nijako neobmedzuje uplatniteľnosť smernice 77/799 vrátane jej uplatňovania na holdingy 1929, potvrdzuje judikatúra Súdneho dvora, podľa ktorej sa členské štáty nemôžu odvolávať na dvojstrannú daňovú dohodu, aby sa vyhli povinnostiam, ktoré im ukladá Zmluva.¹⁶ Nebolo by teda napríklad možné vylúčiť určitých daňovníkov z pôsobnosti smernice prostredníctvom uplatnenia dvojstrannej daňovej zmluvy.

56. Z uvedeného vyplýva, že odpoveď na tretiu otázku by mala znieť tak, že povinnosti, ktoré členským štátom ukladá v oblasti vzájomnej pomoci v daňových veciach smernica 77/799, bránia tomu, aby členské štáty uplatňovali podľa dvojstrannej dohody o administratívnej pomoci v daňových veciach povinnosti rovnakej povahy, pričom vylúčia jednu skupinu daňovníkov, akou sú luxemburské holdingové spoločnosti 1929, iba do tej miery, ak by uskutočňovanie dvojstrannej dohody bránilo uplatňovaniu smernice na týchto daňovníkov.

15 — Pozri TERRA, B., WATTEL P.: *European Tax Law*. Kluwer, 2005, s. 681.

16 — Rozsudok zo 14. decembra 2006, Denkavit, C-170/05, Zb. s. I-11949, bod 53.

VII — Prvá otázka

57. Svojou prvou otázkou sa Cour de cassation v podstate pýta, či ustanovenia Zmluvy týkajúce sa práva usadiť sa (článok 43 a nasl. ES) a voľného pohybu kapitálu (článok 56 a nasl. ES) bránia členskému štátu, aby zachoval daň z trhovej hodnoty nehnuteľného majetku, od ktorej sú oslobodené právnické osoby rezidenti vo Francúzsku, zatiaľ čo oslobodenie právnických osôb rezidentov v iných členských štátoch je podmienené existenciou dvojstrannej dohody, ktorá obsahuje buď ustanovenie o administratívnej pomoci v boji proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa plateniu daní alebo ustanovenie o zákaze diskriminácie z dôvodu štátnej príslušnosti na daňové účely znamenajúce, že spoločnosti rezidenti v inom členskom štáte ako vo Francúzsku nesmú byť zdaňované viac ako právnické osoby rezidenti vo Francúzsku.

A — Hlavné tvrdenia účastníkov konania

58. Podľa francúzskej, gréckej a talianskej vlády, ako aj vlády Spojeného kráľovstva sa majú články 43 ES a 56 ES chápať takým spôsobom, že nebránia existencii právnej úpravy, akou je predmetná francúzska právna úprava.

59. Komisia a Elisa zastávajú opačný názor. Komisia konkrétne usudzuje, že v prejednávanej veci sú relevantné iba ustanovenia týkajúce sa voľného pohybu kapitálu (článok 56 a nasl. ES). Uvádza, že článok 56 ES bráni existencii vnútroštátnej právnej úpravy, akou sú články 990 D a 990 E CGI. Elisa usudzuje, že článok 43 ES aj článok 56 ES bránia existencii vnútroštátnej právnej úpravy, akou sú články 990 D a 990 E CGI.

B — Ktoré základné slobody sú dotknuté?

60. Na úvod treba poznamenať, že aj keď priame dane patria do pôsobnosti členských štátov, členské štáty musia túto pôsobnosť vykonávať v súlade s právom Spoločenstva,¹⁷ vrátane ustanovení, ktoré zavádzajú zásady slobody usadiť sa a voľného pohybu kapitálu.

61. V prejednávanej veci odkazujú otázky položené vnútroštátnym súdom aj na slobodu usadiť sa (článok 43 ES) aj na voľný pohyb

17 — Pozri okrem iného rozsudky z 11. augusta 1995, Wielockx, C-80/94, Zb. s. I-2493, bod 16; z 10. marca 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Zb. s. I-2057, bod 14; z 23. februára 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Zb. s. I-1957, bod 36, a zo 14. septembra 2006, Centro di Musicologia Stauffer, C-386/04, Zb. s. I-8203, bod 15.

kapitálu (článok 56 a nasl. ES). Komisia vo svojich písomných pripomienkach spochybnila tento prístup a vzniesla otázku, či v tomto spore skutočne ide o slobodu usadiť sa. Zdá sa, že v tomto názore ju podporuje talianska vláda. Preto je nevyhnutné preskúmať, či sa so zreteľom na skutkové okolnosti veci Elisa môže dovolávať pravidiel týkajúcich sa práva usadiť sa a/alebo pravidiel, ktoré upravujú voľný pohyb kapitálu.

62. Sloboda usadiť sa, ktorú článok 43 Zmluvy ES priznáva príslušníkom Spoločenstva a ktorá obsahuje právo začať vykonávať samostatné zárobkové činnosti, ako aj založiť a viesť podniky za podmienok, aké stanovuje právo členského štátu, v ktorom dochádza k usadeniu sa, pre svojich vlastných príslušníkov, podľa článku 48 Zmluvy ES zahŕňa pre spoločnosti založené podľa práva členského štátu, ktoré majú svoje sídlo, ústredie alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti vnútri Európskeho spoločenstva, právo vykonávať svoju činnosť v dotknutom členskom štáte prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia.¹⁸

63. Podľa judikatúry Súdneho dvora je pojem usadenie sa v zmysle Zmluvy veľmi širokým pojmom, ktorý príslušníkovi Spoločenstva umožňuje, aby sa trvale a nepretržite zúčastňoval na hospodárskom živote v inom členskom štáte, než je jeho štát pôvodu, a mal z toho prospech, čím prispieva k vzájomnému hospodárskemu a sociálnemu prenikaniu vnútri Spoločenstva v oblasti samostatných zárobkových činností.¹⁹ Aby však bolo možné uplatniť ustanovenia týkajúce sa práva usadiť sa, je v zásade nevyhnutné, aby bola zaručená stála prítomnosť v hostiteľskom členskom štáte a aby v prípade nadobudnutia a držby nehnuteľností bola správa tohto majetku aktívna.²⁰

64. Zdá sa, že Elisa ako holdingová spoločnosť nevykonáva žiadnu inú hospodársku činnosť okrem toho, že má vlastnícke práva na nehnuteľný majetok vo Francúzsku, ale opis vnútroštátneho súdu a informácie, ktoré poskytli účastníci konania Súdnemu dvoru, nie sú v tomto ohľade úplne jednoznačné.

65. V každom prípade treba poznamenať, že Súdny dvor sústavne posudzoval ustanovenia týkajúce sa nadobúdania a/alebo využitia

18 — Pozri rozsudky z 21. septembra 1999, Saint-Gobain, C-307/97, Zb. s. I-6161, bod 34; z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Zb. s. I-10837, bod 30, a Centro di Musicologia Stauffer, už citovaný v poznámke pod čiarou 17, bod 17.

19 — Pozri rozsudok Centro di Musicologia Stauffer, už citovaný v poznámke pod čiarou 17, bod 18 a tam citovanú judikatúru.

20 — Tamže, bod 19.

nehnuteľného majetku v kontexte voľného pohybu kapitálu, aj keď vnútroštátny súd, ako napríklad vo veciach Konle²¹, Centro di Musicologia Stauffer²² a Festersen²³, odkazoval aj na slobodu usadiť sa.²⁴

66. V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že výkon práva nadobúdať nehnuteľný majetok na území iného členského štátu, užívať ho a nakladať s ním predstavuje nevyhnutný dôsledok slobody usadiť sa.²⁵

67. Ako je jasné z nomenklatúry kapitálových pohybov uvedenej v prílohe I smernice Rady 88/361/EHS z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 zmluvy (článok zrušený Amsterdamskou zmluvou)²⁶, kapitálové pohyby zahŕňajú investície nerezidentov do nehnuteľného majetku na území členského štátu. Táto nomenklatúra má stále rovnakú

orientačnú hodnotu na účely definovania pojmu kapitálové pohyby.²⁷

68. Z toho vyplýva, že voľný pohyb kapitálu pokrýva tak vlastníctvo, ako aj správu nehnuteľného majetku. Je nesporné, že Elisa, ktorej sídlo sa nachádza v Luxembursku, vlastní takýto majetok vo Francúzsku. Preto predmetná situácia spadá pod ustanovenia Zmluvy, ktoré upravujú voľný pohyb kapitálu, a Elisa sa v každom prípade môže týchto ustanovení dovolávať na účely tohto konania.

69. Navyše samotným účelom predmetného ustanovenia, ako bude vysvetlené nižšie, je zamedziť vyhýbaniu sa plateniu daní a daňovým únikom zo strany fyzických osôb, ktoré sú rezidentmi na daňové účely vo Francúzsku, kde by normálne mali zaplatiť daň z majetku vo vzťahu k nehnuteľnému majetku vo Francúzsku, ak by taký majetok vlastnili vo svojom mene ako fyzické osoby. Sporná daň sa teda osobitne zameriava na cezhraničné investície do nehnuteľného majetku, ktoré nevyhnutne nezahŕňajú usadenie sa na francúzskom území. Práve cezhraničný charakter investície je teda tým, čo môže byť ovplyvnené predmetnou vnútro-

21 — Rozsudok z 1. júna 1999, C-302/97, Zb. s. I-3099, bod 39 a nasl.

22 — Rozsudok už citovaný v poznámke pod čiarou 17, bod 16 a nasl.

23 — Rozsudok z 25. januára 2007, C-370/05, Zb. s. I-1129, bod 20 a nasl.

24 — Výnimkou z tohto prístupu bola skoršia vec Fearon (rozsudok zo 6. novembra 1984, 182/83, Zb. s. 3677), ktorá však mala jasnú spojitosť so slobodou usadiť sa na základe skutkového stavu veci.

25 — Pozri rozsudky Konle, už citovaný v poznámke pod čiarou 21, bod 22, a z 5. marca 2002, Reisch a i., C-515/99, C-519/99 až C-524/99 a C-526/99 až C-540/99, Zb. s. I-2157, body 29 a 30.

26 — Ú. v. ES L 178, 1988, s. 5; Mim. vyd. 10/001, s. 10.

27 — Pozri nedávno rozsudky Centro di Musicologia Stauffer, už citovaný v poznámke pod čiarou 17, bod 22 a tam citovaných judikatúru, a Festersen, už citovaný v poznámke pod čiarou 23, bod 23.

štátnou právnou úpravou. Akékoľvek obmedzujúce účinky na slobodu usadiť sa sú iba nevyhnutným dôsledkom obmedzenia uloženia na voľný pohyb kapitálu.²⁸

voľného pohybu kapitálu, môže byť užitočné pripomenúť charakteristické znaky tejto základnej slobody, ktorá je možno najmenej známou zo základných slobôd upravených Zmluvou ES.

70. Preto zastávam názor, že voľný pohyb kapitálu by mal byť prvoradým kritériom na posúdenie prejednávanej veci.

71. V každom prípade, ak by vnútroštátny súd so zreteľom na skutkové okolnosti veci, ktorú prejednáva, dospel k záveru, že sú uplatniteľné aj ustanovenia o slobode usadiť sa, treba pamätať na to, že nižšie uvedené úvahy a najmä skúmanie zásady proporcionality by sa uplatnili aj vo vzťahu k slobode usadiť sa.²⁹

73. Na úvod treba poznamenať, že voľný pohyb kapitálu sa odlišuje od ostatných základných slobôd v tom, ako je formulovaný, čo môže vyvolávať otázku, či taká formulácia vedie k nejakým praktickým dôsledkom.

C — Zásada voľného pohybu kapitálu

72. Pred určením, či vnútroštátna právna úprava, o akú ide, je v súlade so zásadou

74. Zatiaľ čo článok 56 ES obsahuje všeobecný zákaz obmedzení pohybu kapitálu, z článku 58 ods. 1 písm. a) ES je zrejmé, že týmto zákazom nie je dotknuté právo členských štátov uplatňovať príslušné ustanovenia svojich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňovníkov podľa miesta bydliska alebo podľa miesta, kde investovali kapitál. Toto právo je však samo obmedzené článkom 58 ods. 3 ES, ktorý spresňuje, že rozdiely, ktoré členské štáty robia medzi daňovníkmi podľa miesta bydliska alebo miesta, kde investovali kapitál, nesmú byť prostriedkom pre svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu.³⁰

28 — Pozri analogicky rozsudky z 3. októbra 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Zb. s. I-9521, bod 49, a z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Zb. s. I-7995, bod 33.

29 — Pozri návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Stix-Hackl vo veci Festersen, už citovanej v poznámke pod čiarou 23, bod 30.

30 — Vo vzťahu k priamym daniam boli tieto zásady zopakované okrem iného v rozsudkoch zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 28, a Centro di Musicologia Stauffer, už citovanom v poznámke pod čiarou 17, bod 31.

75. V rozsudku Manninen mal Súdny dvor prvýkrát³¹ príležitosť posúdiť právomoci členských štátov právne upraviť oblasť priamych daní so zreteľom na zásadu voľného pohybu kapitálu podľa článkov 56 ES a 58 ES. Jedna z kľúčových zásad, ktoré Súdny dvor uviedol v tomto rozsudku, znela tak, že na to, aby bola vnútroštátna daňová úprava, ktorá rozlišuje medzi daňovníkmi podľa miesta, kde je investovaný ich kapitál, zlučiteľná s ustanoveniami Zmluvy o voľnom pohybe kapitálu, sa toto rozdielne zaobchádzanie musí vzťahovať na situácie, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo byť odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, akými sú potreba zachovať koherenciu daňového systému alebo efektívna daňová kontrola.³²

76. Okrem toho je rozdielne zaobchádzanie s právnickými osobami, ktoré majú sídlo vo Francúzsku, a právnickými osobami, ktoré majú sídlo v iných členských štátoch, odôvodnené len vtedy, ak nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa sledovaného predmetnou právnou úpravou.³³

77. Z uvedeného je zrejmé, že pojem „obmedzenie“ v rámci pôsobnosti voľného pohybu kapitálu zodpovedá pojmu „obmedzenie“, ktorý Súdny dvor rozvinul v súvislosti s inými základnými slobodami. Teda akékoľvek opatrenie, ktoré sťažuje cezhraničný prevod kapitálu alebo ho robí menej atraktívnym a je spôsobilé odradiť investorov od takého prevodu, predstavuje obmedzenie pohybu kapitálu.³⁴

78. Navyše, aj keď je pravda, že zákaz diskriminácie nemožno nájsť v znení článku 56 ods. 1 ES a nanajvýš ho možno vyvodiť nepriamo z článku 58 ods. 3 ES,³⁵ voľný pohyb kapitálu takisto ako všetky základné slobody zahŕňa zákaz diskriminácie. Jeho obsahom je zákaz rozdielného zaobchádzania s účastníkmi finančného trhu na základe ich štátnej príslušnosti, bydliska alebo miesta investovania kapitálu, pokiaľ nie sú takéto rozdiely vecne odôvodnené.

D — Právna charakteristika spornej dane

79. Na účely odpovede na prvú otázku z uvedeného vyplýva, že na úvod treba zistiť,

31 — V rozsudku zo 6. júna 2000, Verkooijen, C-35/98, Zb. s. I-4071, body 43 až 45, už Súdny dvor uviedol isté usmernenia k významu týchto ustanovení, ale tieto usmernenia sa týkali ich bezprostredného predchodcu (článok 67 Zmluvy ES).

32 — Pozri v tomto zmysle rozsudky Verkooijen, už citovaný v poznámke pod čiarou 31, bod 43; Manninen, už citovaný v poznámke pod čiarou 30, bod 29, a Centro di Musicologia Staufer, už citovaný v poznámke pod čiarou 17, bod 32.

33 — Pozri v tomto zmysle rozsudky Verkooijen, už citovaný v poznámke pod čiarou 31, bod 43; Manninen, už citovaný v poznámke pod čiarou 30, bod 29, a Centro di Musicologia Staufer, už citovaný v poznámke pod čiarou 17, bod 32.

34 — Pozri v tomto zmysle návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott 14. júla 2005 vo veci Bouanich, C-265/04 (rozsudok z 19. januára 2006, Zb. s. I-923), bod 30.

35 — Tamže, bod 31.

či sporný francúzsky daňový mechanizmus predstavuje obmedzenie pohybu kapitálu.

Konkrétne musia každoročne oznámiť alebo prevziať a dodržať povinnosť oznámiť daňovému úradu na jeho vyžiadanie umiestnenie a opis nehnuteľností vo vlastníctve k 1. januáru daného roka, totožnosť a adresy svojich akcionárov, spoločníkov alebo iných členov, počet akcií alebo iných práv, ktoré sú v držbe každého z nich, a dôkazy o ich pobyte na daňové účely.

80. Podľa spornej právnej úpravy je situáciou, ktorá vedie k vzniku daňovej povinnosti, existencia vlastníckeho práva alebo určitých iných práv *in rem* k nehnuteľnému majetku vo Francúzsku k 1. januáru daného roka.

82. Navyše právnické osoby nerezidenti môžu byť oslobodené od dane, pokiaľ spĺňajú podmienku, že krajina alebo územie, kde majú svoje sídlo, uzavreli s Francúzskom dohodu o administratívnej pomoci v boji proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa plateniu daní. Také právnické osoby musia každý rok najneskôr 15. mája oznámiť umiestnenie, opis a hodnotu nehnuteľností vo svojom vlastníctve k 1. januáru, totožnosť a adresy svojich členov k tomu istému dátumu a počet akcií alebo podielov, ktoré sú v držbe každého z nich.

81. Právnické osoby so skutočným centrom riadenia vo Francúzsku (ďalej sa o nich hovorí aj ako o „rezidentoch“) sú od spornej dane oslobodené. Právnické osoby, ktoré nemajú skutočné centrum riadenia vo Francúzsku (ďalej sa o nich hovorí aj ako o „nerezidentoch“), majú obdobné postavenie ako právnické osoby rezidenti, ak na základe zmluvy nesmú podliehať väčšiemu daňovému zaťaženiu. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania je zrejmé, že táto podmienka sa týka situácie, keď Francúzsko uzavrelo s krajinou, kde má právnická osoba nerezident skutočné centrum riadenia, dohodu, ktorá obsahuje ustanovenie o zákaze diskriminácie, pokiaľ ide o daňové záležitosti. Právnické osoby rezidenti a právnické osoby nerezidenti s obdobným postavením sú oslobodené od dane za predpokladu, že splnia určité oznamovacie povinnosti voči daňovému úradu.

83. Z uvedeného vyplýva, že zatiaľ čo právnická osoba rezident je v zásade oslobodená od dane, právnická osoba nerezident musí mať skutočné centrum riadenia v krajine, ktorá uzavrela s Francúzskom buď dohodu, ktorá obsahuje ustanovenie o zákaze diskriminácie, pokiaľ ide o daňové záležitosti, alebo dohodu, ktorá obsahuje ustanovenie o administratívnej pomoci v boji proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa plateniu daní. To predstavuje rozdielne zaobchádzanie s právnickými osobami, ktoré podliehajú spornej dani, podľa umiestnenia ich skutočného centra riadenia.

84. Mechanizmus spornej dane môže mať zároveň ten účinok, že investície do nehnuteľného majetku vo Francúzsku sa stávajú menej atraktívnymi pre právnické osoby nerezidentov. Ak má právnická osoba nerezident skutočné centrum riadenia v členskom štáte, ktorý neuzavrel s Francúzskom dohodu obsahujúcu ustanovenie o zákaze diskriminácie, pokiaľ ide o daňové záležitosti, alebo dohodu o administratívnej pomoci v boji proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa plateniu daní, môže byť nehnuteľný majetok, ktorý právnická osoba nerezident vo Francúzsku priamo alebo nepriamo vlastní, predmetom spornej dane. To platí aj pre právnické osoby, ktoré boli vylúčené z prínosu takých ustanovení, ako je to v prípade holdingov 1929, ktoré boli vylúčené z pôsobnosti dohody uzavretej medzi Francúzskom a Luxemburskom.

85. Sporná daň preto predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade zakázané článkom 56 ES.

E — *Je situácia rezidentov a nerezidentov objektívne porovnateľná?*

86. Ako je spomenuté vyššie, judikatúra Súdneho dvora stanovuje, že vnútroštátnu daňovú úpravu, o akú ide v konaní vo veci samej, možno považovať za zlučiteľnú s usta-

noveniami Zmluvy o voľnom pohybe kapitálu, ak sa rozdielne zaobchádzanie týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné.

87. Komisia tvrdí, že situáciu rezidentov a nerezidentov možno považovať za odlišnú, ak v prípade niektorých krajín neexistujú prostriedky na získanie potrebných informácií o držiteľoch podielov v určitých právnických osobách, ktoré vlastní nehnuteľný majetok. Podľa názoru Komisie takýto rozdiel neexistuje pri členských štátoch EÚ, pretože opatrenia zamerané na zlepšenie spolupráce, akým je smernica 77/799, zabezpečujú minimálnu úroveň výmeny informácií.

88. Súdny dvor by však mal posúdiť objektívnu situáciu daňovníkov zoči-voči daňovému pravidlu³⁶ skôr na základe cieľov, ktoré by také pravidlo mohlo sledovať prostredníctvom svojich výnimiek.

89. V prejednávanej veci sa zdá, že pokiaľ ide o situáciu, ktorá vedie k vzniku daňovej povinnosti, konkrétne to, že právnické osoby majú priamo alebo nepriamo vlastnícke alebo iné právo *in rem* k nehnuteľnému majetku vo Francúzsku k 1. januáru daného roka, sú právnické osoby, ktoré majú skutočné centrum riadenia vo Francúzsku, a právnické osoby, ktoré majú skutočné centrum riadenia

³⁶ — Pozri v tomto zmysle rozsudok Manninen, už citovaný v poznámke pod čiarou 30, bod 36.

mimo Francúzska, vo vzťahu k zdaňovaniu nehnuteľného majetku v rovnakom výchozom postavení.

90. Tieto pravidlá nemôžu bez toho, aby viedli k diskriminácii, zaobchádzať s takými osobami odlišne, pokiaľ ide o poskytnutie výhody, ako je oslobodenie, vo vzťahu k rovnakej dani. Francúzsky zákonodarcu tým, že zaobchádzal s obidvomi druhmi právnických osôb rovnako na účely zdanenia ich nehnuteľného majetku, v skutočnosti uznal, že v ich postavení neexistuje objektívny rozdiel, pokiaľ ide o detailné pravidlá a podmienky týkajúce sa tohto zdaňovania, ktorý by odôvodňoval rozdielne zaobchádzanie.³⁷

91. Preto je za okolností, o aké ide vo veci samej, účinkom predmetnej vnútroštátnej právnej úpravy rozdielne zaobchádzanie s právnickými osobami v objektívne porovnateľných situáciách.

37 — Pozri v tomto zmysle rozsudok z 28. januára 1986, Komisia/Francúzsko, 270/83, Zb. s. 273, bod 20. Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Lenz 5. novembra 1996 vo veci Futura Participations a Singer, C-250/95 (rozsudok z 15. mája 1997, Zb. s. I-2471), body 38 a 39.

92. Z toho vyplýva, že také daňové opatrenie nemôže v zásade predstavovať rozdielne zaobchádzanie povolené podľa článku 58 ods. 1 písm. a) ES, pokiaľ ho nemožno odôvodniť naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu.³⁸

F — Odôvodnenie naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu

93. Francúzska vláda sa pri odôvodňovaní spornej dane opiera o dôvody týkajúce sa efektívnosti daňovej kontroly a predchádzania vyhýbaniu sa plateniu daní a daňovým únikom.

94. Súdny dvor sústavne rozhodoval, že predchádzanie vyhýbaniu sa plateniu daní a daňovým únikom³⁹ a efektívnosť daňovej kontroly⁴⁰ patria medzi naliehavé dôvody

38 — Pozri v tomto zmysle rozsudky Verkooijen, už citovaný v poznámke pod čiarou 31, bod 46; Manninen, už citovaný v poznámke pod čiarou 30, bod 29; Bouanich, už citovaný v poznámke pod čiarou 34, bod 38, a Centro di Musicologia Stauffer, už citovaný v poznámke pod čiarou 17, bod 32.

39 — Pozri okrem iného rozsudky zo 16. júla 1998, ICI, C-264/96, Zb. s. I-4695, bod 26; z 8. marca 2001, Metallgesellschaft a I., C-397/98 a C-410/98, Zb. s. I-1727, bod 57; z 21. novembra 2002, X a Y, C-436/00, Zb. s. I-10829, bod 61; z 12. decembra 2002, Lankhorst-Hohorst, C-324/00, Zb. s. I-11779, bod 37, a Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 18, bod 57.

40 — Pozri najmä rozsudok Futura Participations a Singer, už citovaný v poznámke pod čiarou 37, bod 31.

verejného záujmu, ktoré môžu odôvodniť obmedzenie výkonu základných slobôd.⁴¹

95. So zreteľom na účel sledovaný vnútroštátnou úpravou, o ktorú v tejto veci ide, sa tieto odôvodnenia do istej miery prekrývajú, pretože predmetná úprava má za cieľ zabezpečiť zozbieranie informácií, ktoré sú nevyhnutné na vyberanie majetkovej dane, a tým brániť vyhýbaniu sa plateniu daní a daňovým únikom vo vzťahu k tejto dani.

96. Na úvod treba poznamenať, že aj keď Súdny dvor opakovane rozhodol, že efektívnosť daňovej kontroly predstavuje naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý môže odôvodniť obmedzenie výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou,⁴² pomerne sa zdráhal prijať také odôvodnenie v praxi, keďže sa ho členský štát úspešne dovolal iba v jednej veci, ktorá sa týkala priamych daní, a to vo veci *Futura Participations a Singer*.⁴³ Z judikatúry Súdneho dvora je zjavné, že

členský štát môže uplatňovať iba také opatrenia, ktoré predmetnému členskému štátu umožnia jasne a presne zistiť daňovníkov, ktorí podliehajú určitej dani, a sumu, ktorú majú zaplatiť.⁴⁴

97. Rovnaké zdráhanie možno pozorovať vo vzťahu k odôvodneniam založeným na boji proti vyhýbaniu sa plateniu daní a daňovým únikom. Hoci Súdny dvor uznal, že boj proti vyhýbaniu sa plateniu daní predstavuje naliehavý dôvod verejného záujmu, ktorý môže odôvodniť obmedzenie výkonu základných slobôd⁴⁵, v praxi ohraničil možnosť dovoľávať sa odôvodnenia založeného na boji proti vyhýbaniu sa plateniu daní a daňovým únikom pomerne prísnymi obmedzeniami.⁴⁶

98. Podľa vety, ktorá sa bežne používa v judikatúre, totiž možno prekážku slobode zarúčenej Zmluvou odôvodniť na základe boja proti vyhýbaniu sa plateniu daní iba vtedy, ak je predmetná právna úprava osobitne určená na to, aby z daňového zvýhodnenia vylúčila úplne umelé konštrukcie, ktorých cieľom je obísť vnútroštátne právo.⁴⁷

41 — Pozri napríklad rozsudok zo 4. marca 2004, Komisia/Francúzsko, C-334/02, Zb. s. I-2229, bod 27. Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Léger vo veci Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovanej v poznámke pod čiarou 28, bod 85.

42 — Pozri okrem iného rozsudok Komisia/Francúzsko, C-334/02, už citovaný v poznámke pod čiarou 41, bod 27.

43 — Rozsudok už citovaný v poznámke pod čiarou 37, bod 31.

44 — Pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. júla 1999, Baxter, C-254/97, Zb. s. I-4809, bod 18, a Laboratoires Fournier, už citovaný v poznámke pod čiarou 17, bod 24.

45 — Pozri okrem iného rozsudky ICI, už citovaný v poznámke pod čiarou 39, bod 26; Metallgesellschaft a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 39, bod 57; X a Y, už citovaný v poznámke pod čiarou 39, bod 61; Lankhorst-Hohorst, už citovaný v poznámke pod čiarou 39, bod 37, a Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 18, bod 57.

46 — Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Léger vo veci Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovanej v poznámke pod čiarou 28, bod 87.

47 — Pozri okrem iného rozsudky ICI, už citovaný v poznámke pod čiarou 39, bod 26; X a Y, už citovaný v poznámke pod čiarou 39, bod 61; Lankhorst-Hohorst, už citovaný v poznámke pod čiarou 39, bod 37; z 11. marca 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Zb. s. I-2409, bod 50, a Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný v poznámke pod čiarou 28, bod 51.

99. Z toho vyplýva, že na to, aby bola proporcionálna, musí byť skutočná pôsobnosť opatrenia, ktoré je zamerané na boj proti vyhýbaniu sa plateniu daní a daňovým únikom, v nožnej miere obmedzená iba na tie prípady, ktoré predstavujú reálne riziko vyhýbania sa plateniu daní za použitia úplne umelých konštrukcií⁴⁸, a s prihliadnutím na všetky podmienky uplatňovania a výnimiek musí byť určená na uplatňovanie iba za veľmi osobitných okolností, ktoré zodpovedajú prípadom, v ktorých je pravdepodobnosť rizika vyhýbania sa plateniu daní najvyššia.⁴⁹

100. Podľa judikatúry Súdneho dvora sú „úplne umelé konštrukcie“ také konštrukcie, ktoré neodrážajú hospodársku realitu.⁵⁰ V prípade slobody usadiť sa Súdny dvor rozhodol, že hospodárska realita predpokladá skutočné usadenie sa predmetnej spoločnosti v hostiteľskom členskom štáte a vykonávanie skutočnej hospodárskej činnosti v tomto štáte.⁵¹

101. Ak uplatníme túto úvahu na voľný pohyb kapitálu, zdá sa, že naznačuje, že obmedzujúce opatrenie nesmie ísť nad rámec riadneho zdaňovania nehnuteľného majetku tých právnických osôb, ktoré sú formálne

usadené v inom členskom štáte, keď usadenie sa v tomto inom členskom štáte nezodpovedá hospodárskej realite.

102. Pokiaľ ide o dôkazné bremeno, judikatúra Súdneho dvora stanovuje, že v zásade je úlohou daňových orgánov predmetného členského štátu, aby dokázali riziko vyhýbania sa plateniu daní alebo daňového úniku v každom prípade.⁵² Zo skutočnosti, že daňovník využíva svoju základnú slobodu usadiť sa v inom členskom štáte, nemožno vyvodiť, že taký daňovník sleduje podvodný cieľ.⁵³ Všeobecná domnienka daňového úniku alebo vyhýbania sa plateniu daní nemôže odôvodniť daňové opatrenie, ktoré sponchybňuje ciele Zmluvy.⁵⁴ Súdny dvor zašiel tak ďaleko, že usúdil, že stanovenie všeobecného pravidla, ktoré automaticky vylučuje určité kategórie operácií z daňovej výhody, či už skutočne ide alebo nejde o daňový únik alebo vyhýbanie sa plateniu daní, nemožno považovať za proporcionálne.⁵⁵

103. Zdá sa, že nedávnejšie Súdny dvor upravil svoj prístup k všeobecným domnienkam vyhýbania sa plateniu daní

48 — Pozri v tomto zmysle rozsudky ICI, už citovaný v poznámke pod čiarou 39, bod 26; Lankhorst-Hohorst, už citovaný v poznámke pod čiarou 39, bod 37; de Lasteyrie du Saillant, už citovaný v poznámke pod čiarou 47, bod 50; Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 18, bod 57, a Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný v poznámke pod čiarou 28, bod 51.

49 — Pozri v tomto zmysle návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Léger vo veci Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovanej v poznámke pod čiarou 28, bod 137.

50 — Pozri v tomto zmysle rozsudok Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný v poznámke pod čiarou 28, bod 55.

51 — Tamže, bod 54.

52 — Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mischo vo veci de Lasteyrie du Saillant, už citovanej v poznámke pod čiarou 47, bod 59.

53 — Pozri v tomto zmysle rozsudky ICI, už citovaný v poznámke pod čiarou 39, bod 26; Metallgesellschaft, už citovaný v poznámke pod čiarou 39, bod 57; X a Y, už citovaný v poznámke pod čiarou 39, body 61 a 62; Lankhorst-Hohorst, už citovaný v poznámke pod čiarou 39, bod 37, a de Lasteyrie du Saillant, už citovaný v poznámke pod čiarou 47, body 50 a 51.

54 — Pozri v tomto zmysle rozsudky z 26. septembra 2000, Komisia/Belgicko, C-478/98, Zb. s. I-7587, bod 45, a Komisia/Francúzsko, C-334/02, už citovaný v poznámke pod čiarou 41, bod 27.

55 — Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. júla 1997, Leur-Bloem, C-28/95, Zb. s. I-4161, bod 44.

a daňových únikov v oblasti priamych daní. V rozsudku Cadbury Schweppes rozhodol, že taká domnienka by bola prijateľná za predpokladu, že prostredníctvom presných podmienok, ktoré obsahuje, je určená na to, aby sa uplatňovala iba za veľmi osobitných okolností, ktoré zodpovedajú prípadom, v ktorých je pravdepodobnosť rizika vyhýbania sa plateniu daní najvyššia. V takom prípade bude dôkazné bremeno spočívať na daňovníkovi nerezidentovi, ktorý je na tento účel v najlepšom postavení, aby dokázal reálnosť svojich činností, ktoré mu umožňujú domáhať sa prospechu zo základných slobôd.⁵⁶

104. So zreteľom na tieto úvahy posúdim, či je vnútroštátne opatrenie, o ktoré ide, vhodné na účely zabezpečenia daňovej kontroly a boja proti vyhýbaniu sa plateniu daní a daňovým únikom a či nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie týchto cieľov.

105. Úmyslom zákonodarcu pri zavedení spornej dane bolo odradiť daňovníkov, ktorí podliehajú francúzskej majetkovej dani, od toho, aby sa vyhýbali svojej daňovej povinnosti tým, že založia v štátoch, ktoré neuzavreli s Francúzskom daňovú dohodu obsahujúcu ustanovenie o administratívnej pomoci v boji proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa plateniu daní, spoločnosti, ktoré sa stanú

vlastníkmi nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa vo Francúzsku.⁵⁷

106. Mechanizmus spornej dane je teda zameraný osobitne voči takým postupom, ktorých cieľom je vyhnúť sa majetkovej dani, ktorej by normálne podliehal nehnuteľný majetok. Presnejšie, podľa písomných a ústnych pripomienok francúzskej vlády pozostávajú postupy, proti ktorým sa bojuje, z toho, že fyzické osoby, ktoré sú rezidentmi na daňové účely vo Francúzsku a ktorých nehnuteľný majetok by normálne podliehal majetkovej dani, založia právnické osoby, ktoré sú rezidentmi na daňové účely mimo Francúzska, výlučne s cieľom vyhnúť sa plateniu takej majetkovej dane. Fyzické osoby rezidenti vo Francúzsku potom zrejme prevedú vlastníctvo alebo iné práva *in rem* k nehnuteľnému majetku vo Francúzsku na právnické osoby, ktoré samy osebe nepodliehajú francúzskej majetkovej dani.

107. Ku vzniku ťažkostí vedú podľa všetkého tie prípady, keď francúzske daňové orgány nemôžu overiť totožnosť a podiely fyzických osôb, ktoré môžu byť akcionármi alebo spoločníkmi takých právnických osôb. Podľa francúzskej vlády je to tak vtedy, keď právnické osoby majú skutočné centrum riadenia v krajine, ktorá s Francúzskom neuzavrela dohodu obsahujúcu ustanovenie o administratívnej spolupráci. Uvádza, že v takom prípade francúzske daňové orgány čelia ťažkostiam pri krízovej kontrole vyhlásení,

56 — Pozri v tomto zmysle rozsudok Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný v poznámke pod čiarou 28, bod 70.

57 — Podľa pripomienok francúzskej vlády to uviedla Conseil constitutionnel (francúzska ústavná rada) v rozhodnutí z 29. decembra 1989.

ktoré podali právnické osoby najmä o totožnosti a podieloch svojich akcionárov alebo spoločníkov, a priznaní majetkovej dane fyzických osôb rezidentov vo Francúzsku, ktoré sú povinné oznámiť všetky podiely, ktoré majú v spoločnostiach vo Francúzsku a v zahraničí, akými sú holdingy 1929. Za týchto okolností sa môžu fyzické osoby úspešne skrývať za právnické osoby, aby sa vyhli plateniu majetkovej dane z nehnuteľného majetku, ktorú by inak museli zaplatiť, ak by ho vlastnili vo svojom mene.

zahraničných daňových orgánov všetky informácie nevyhnutné na krížovú kontrolu vyhlásení právnických osôb, ktoré majú vlastníctvo a iné práva *in rem* k nehnuteľnému majetku vo Francúzsku podľa článku 990 E CGI, rovnako ako vyhlásení fyzických osôb rezidentov na daňové účely vo Francúzsku vo vzťahu k svojmu majetku, ktorý je predmetom majetkovej dane.

108. S cieľom zabrániť takým postupom je daň stanovená v článkoch 990 D a E CGI zameraná osobitne na tie právnické osoby, ktoré majú hlavné centrum riadenia v krajinách, od ktorých Francúzsko nemôže získať potrebné informácie o fyzických osobách, ktoré vlastnia podiely v právnických osobách. Predmetná francúzska právna úprava teda podmieňuje oslobodenie právnických osôb nerezidentov od dane existenciou zmluvného ustanovenia o administratívnej spolupráci alebo o zákaze diskriminácie na daňové účely. S ohľadom na druhé uvedené ustanovenie francúzska vláda poznamenala, že z akejkoľvek daňovej zmluvy, ktorá obsahuje ustanovenie o zákaze diskriminácie, bude *a fortiori* vyplývať existencia administratívnej spolupráce.

110. Predmetná francúzska právna úprava spôsobuje zdanením všetkých právnických osôb, ktoré nespĺňajú túto požiadavku, zdanenie nehnuteľného majetku právnických osôb použitých ako „clona“ fyzickými osobami, ktoré by inak podliehali majetkovej dani. Sporná daň teda umožňuje bojovať proti takým postupom, ktoré sledujú výlučne cieľ vyhnúť sa plateniu majetkovej dane, ktorú by inak boli povinné zaplatiť fyzické osoby vo Francúzsku, alebo ich prinajmenšom urobiť menej atraktívnymi. Je preto vhodná na účely zabezpečenia efektívnej daňovej kontroly a boja proti vyhýbaniu sa plateniu daní a daňovým únikom.

109. Preto sa zdá, že rozhodujúcim kritériom pre oslobodenie od dane je v skutočnosti zabezpečenie prostredníctvom dvojstrannej daňovej zmluvy, že francúzska daňová správa môže požadovať priamo od

111. Zostáva však určiť, či sporná daň ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie tohto cieľa.

112. Predmetná vnútroštátna právna úprava podľa všetkého vychádza z domnienky, že všetky tie krajiny, s ktorými Francúzsko neuzavrelo dvojstrannú daňovú zmluvu obsahujúcu buď ustanovenie o administratívnej spolupráci alebo ustanovenie o zákaze diskriminácie v daňových veciach, pravdepodobne poskytujú útočisko právnickým osobám používaným ako nástroj na vyhnutie sa plateniu majetkovej dane fyzickými osobami. Rovnaká domnienka sa uplatňuje na tie útvary právnických osôb, akými sú holdingy 1929, ktoré boli vylúčené z pôsobnosti dvojstranných daňových zmlúv.

113. Francúzska vláda zrejme odôvodňuje túto domnienku predovšetkým tým, že vo všeobecnosti poukazuje na škodlivosť holdingov 1929.

114. V tejto súvislosti treba poznamenať, že škodlivosť tohto právneho režimu skutočne uznala OECD⁵⁸, ako aj Rada pre hospodárske a finančné záležitosti (Ecofin Council) v priebehu prijímania kódexu správania pri zdaňo-

vaní podnikateľskej činnosti.⁵⁹ Luxemburský daňový režim uplatniteľný na holdingy 1929 bol citovaný v správe skupiny „Kódex správania“ zodpovednej za zhodnotenie vnútroštátnych opatrení, ktoré by mohli patriť do pôsobnosti kódexu, ako škodlivý postup. Preto sa vyžadovalo postupné zrušenie tohto daňového režimu.⁶⁰

115. Tieto faktory však nemôžu ovplyvniť rozsah práv, ktoré hospodárskym subjektom priznávajú základné slobody. Kódex správania je podľa svojej preambuly politickým záväzkom a netýka sa práv a povinností členských štátov, ani zodpovedajúcich okruhov právomocí členských štátov a Spoločenstva, ktoré vyplývajú zo Zmluvy.⁶¹ Uvedenie holdingov 1929 medzi tými daňovými opatreniami, ktoré sú škodlivé pre spoločný trh, nemôže obmedziť právo investora investovať v konkrétnom členskom štáte, pokiaľ má skutočné centrum riadenia v inom členskom štáte, priznané Zmluvou podľa článku 56 ES, a to ani vtedy, ak má tento investor štruk-

58 — Právny režim holdingov 1929 OECD sústavne uvádzala ako škodlivý daňový postup. Pozri prepracovanú správu za rok 2006 projektu OECD o škodlivých daňových postupoch dostupnú na: <http://www.oecd.org/dataoecd/1/17/37446434.pdf>.

59 — Uznesenie Rady a zástupcov vlád členských štátov, ktorí sa zišli na zasadnutí Rady 1. decembra 1997, o kódexe správania pri zdaňovaní podnikov (Ú. v. ES C 2, 1998, s. 2). Ten sa týka „tých opatrení, ktoré významne ovplyvňujú alebo by mohli ovplyvňovať umiestnenie podnikateľskej činnosti v Spoločenstve“ a obsahuje záväzok členských štátov zastaviť a zrušiť takéto opatrenia.

60 — Táto správa je dostupná na internete na stránke http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/primarolo_en.pdf.

61 — Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Léger vo veci Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovanej v poznámke pod čiarou 28, bod 57.

túru spoločností, ktorá podlieha daňovému systému, ktorý je považovaný za škodlivý jednotnému trhu.

116. Skutočnosť, že holdingy 1929 boli označené za schému štátnej pomoci nezlučiteľnú so spoločným trhom⁶², túto analýzu nemení. Zmluva totiž v článkoch 87 ES a 88 ES obsahuje osobitné ustanovenia, ktoré sú určené na posúdenie zlučiteľnosti takého opatrenia so spoločným trhom a odstránenie škodlivých účinkov na tento trh. Skutočnosť, že taká štruktúra spoločností a jej daňový systém nie sú v súlade s pravidlami Zmluvy, preto nemôže členský štát oprávňovať, aby uskutočnil jednostranné opatrenia s cieľom zabrániť ich účinkom tým, že obmedzí slobodu pohybu.⁶³

117. V dôsledku toho tvrdenie, ktoré sa opiera o škodlivosť konkrétneho vnútroštátneho daňového režimu alebo štruktúry spoločností, jednoznačne nemožno samo osebe prijať ako odôvodnenie všeobecného nepriznania daňovej výhody vo forme oslobodenia od dane celej kategórii právnických osôb rezidentov v inom členskom štáte.

118. Na účely odôvodnenia predmetnej vnútroštátnej právnej úpravy francúzska vláda poukazuje aj na ťažkosti pri získavaní informácií od krajín, s ktorými neexistuje žiadna efektívna administratívna spolupráca.

119. Francúzska vláda, ktorú v jej názore podporujú holandská, talianska a grécka vláda a vláda Spojeného kráľovstva, konkrétne uvádza, že zužujúci prístup k oslobodeniu od spornej dane je nevyhnutný z dôvodu ťažkostí, ktoré francúzske daňové orgány majú pri dokazovaní vyhýbania sa plateniu daní alebo daňových únikov, pokiaľ neexistujú spoľahlivé informácie na krížovú kontrolu informácií, ktoré poskytli daňovníci vo svojich daňových priznaniach. Ťažkosti spočívajú v skutočnosti, že dôkazné bremeno vyhýbania sa plateniu daní normálne zaťažuje daňové orgány. Pri absencii možnosti krížovej kontroly informácií s informáciami, ktoré sú francúzske orgány schopné získať vlastnými prostriedkami, čo môže zahŕňať poskytnutie administratívnej spolupráce zo strany zahraničných daňových orgánov, je existujúca domnienka vyhýbania sa plateniu daní odôvodnená.

120. Toto tvrdenie vznáša otázku efektívnosti administratívnej spolupráce, ktorá je dostupná medzi členskými štátmi podľa smernice 77/799.

121. Z mojej odpovede na druhú a tretiu otázku vyplýva, že sporná daň patrí do

62 — Rozhodnutie Komisie z 19. júla 2006 o schéme pomoci C 3/2006 uplatňovanej Luxemburskom v prospech holdingových spoločností „1929“ a „miliardárskych“ holdingových spoločností (Ú. v. EÚ L 366, s. 47).

63 — Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Léger vo veci Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovanej v poznámke pod čiarou 28, bod 58.

pôsobnosti smernice 77/799, ktorá je uplatniteľná na skutkové okolnosti sporu predloženého vnútroštátnemu súdu.

poskytli iba informácie o svojom právnom postavení, a stanovuje, že od holdingov 1929 nemožno požadovať žiadne informácie na daňové účely.

122. Podľa Komisie a Elisy smernica francúzskym daňovým orgánom umožňuje získať všetky nevyhnutné informácie na uloženie majetkovej dane.

124. V odpovedi na toto tvrdenie treba uviesť, že Súdny dvor ustálené rozhodoval, že členský štát sa môže dovoliť smernice 77/799 s cieľom získať od príslušných orgánov iného členského štátu všetky informácie nevyhnutné na to, aby mohol zistiť správnu sumu daní, ktoré smernica pokrýva.⁶⁵

123. Podľa názoru francúzskej vlády a všetkých ostatných členských štátov, ktoré sa zúčastnili na konaní, je však v konkrétnom prípade holdingov 1929 účinnosť smernice 77/799 otázná vzhľadom na znenie článku 8 ods. 1. Podľa článku 8 smernice nie je členský štát, ktorý je požiadaný o poskytnutie informácie, povinný tak urobiť, pokiaľ členskému štátu, ktorý má zadovážiť informáciu, bránia zákony alebo administratívna prax v získavaní a využívaní takto získaných informácií na vlastné účely. V tejto súvislosti francúzska vláda poukazuje na platné právo Luxemburska⁶⁴, ktoré vyžaduje, aby také holdingy

125. V prejednávanej veci nemožno vylúčiť, že vzhľadom na článok 8 smernice 77/799 môže vnútroštátna právna úprava Luxemburska viesť k tomu, že pre francúzske orgány je ťažké získať priamo od luxemburských orgánov niektoré druhy informácií, ktoré sú nevyhnutné na predchádzanie vyhýbaniu sa plateniu daní a daňovým únikom, predovšetkým vo vzťahu k právnej štruktúre a totožnosti spoločníkov holdingov 1929.

126. Treba však poznamenať, že v podobných veciach, v ktorých členské štáty tvrdili,

64 — Konkrétne: Règlement grand-ducal du 24 mars 1989 précisant le secret bancaire en matière fiscale et délimitant le droit d'investigation des administrations fiscales (veľkovojevodská vyhláška z 24. marca 1989, ktorou sa stanovuje bankové tajomstvo v daňovej oblasti a určuje rozsah vyšetrovacích práv daňových orgánov) (Mém. A-15 z 28. marca 1989). Článok 4 stanovuje, že na účely zdaňovania daňovníkov nemožno požadovať žiadne informácie od holdingových spoločností v pôsobnosti zákona z 31. júla 1929. Článok 5 uvádza, že vo vzťahu k takým holdingovým spoločnostiam má právo kontroly a vyšetrovania registrový orgán a je obmedzené na zistenie a preskúmanie skutkového stavu a informácií týkajúcich sa daňového postavenia spoločnosti a informácií nevyhnutných na zabezpečenie a overenie riadneho a presného uloženia daní a poplatkov, ktoré je spoločnosť povinná zaplatiť.

65 — Pozri okrem iného rozsudky z 28. januára 1992, Bachmann, C-204/90, Zb. s. I-249, bod 18; Halliburton, už citovaný v poznámke pod čiarou 11, bod 22; z 3. októbra 2002, Danner, C-136/00, Zb. s. I-8147, bod 49; z 26. júna 2003, Ramstedt, C-422/01, Zb. s. I-6817, bod 42; Komisia/Francúzsko, C-334/02, už citovaný v poznámke pod čiarou 41, bod 31; Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný v poznámke pod čiarou 28, bod 71, a z 30. januára 2007, Komisia/Dánsko, C-150/04, Zb. s. I-1163, bod 52.

že smernica je neúčinná *vis-à-vis* členským štátom, ktoré praktizujú bankové tajomstvo, Súdny dvor v minulosti taký argument odmietol. Rozhodol, že aj keď článok 8 ods. 1 smernice neukladá daňovým orgánom členských štátov žiadnu povinnosť spolupracovať, pokiaľ ich zákony alebo administratívna prax príslušným orgánom bránia, aby uskutočňovali zisťovanie alebo získavali a používali informácie na vlastné účely týchto štátov, nemožnosť požadovať takú spoluprácu nemôže odôvodniť nepriznanie daňovej výhody. Príslušným daňovým orgánom nič nebráni v tom, aby si od dotknutej osoby vyžiadali také dôkazy, aké považujú za potrebné, a prípadne nepriznali daňovú výhodu vrátane oslobodenia od dane v prípade, ak tieto dôkazy nie sú predložené.⁶⁶ Nemožno totiž *a priori* vylúčiť možnosť, že daňovník bude schopný predložiť relevantný listinný dôkaz, ktorý daňovým orgánom členského štátu umožní jasne a presne zistiť, že daňovník sa nepokúša vyhnúť sa zaplateniu daní alebo ho obísť.⁶⁷

127. V kontexte prejednávanej veci to môže napovedať, že hoci „zákonná prekážka“ tohto druhu, ktorá má za následok, že je nemožné požadovať spoluprácu priamo od luxemburských daňových orgánov, môže overovanie informácií sťažiť, neodôvodňuje úplné odmietnutie sprístupnenia daňovej výhody vo vzťahu k investíciám, ktoré urobili investori z tohto členského štátu. Pokiaľ totiž holdingy 1929 žiadajú o oslobodenie

od spornej dane, francúzske daňové orgány môžu požadovať od samotných týchto holdingov dôkazy, ktoré považujú za nevyhnutné na zabezpečenie plnej transparentnosti ich vlastníctva a štruktúry spoločníkov.⁶⁸ Francúzske orgány môžu napríklad požadovať verejné listiny potrebné na to, aby odhrnuli závoj anonymity, za ktorým sa niektoré fyzické osoby pokúšajú skrývať svoje majetkové práva.

128. V tomto ohľade možno dodať, že je potrebné zabezpečiť, aby požiadavky na listinné dôkazy, ktoré sa vyžadujú, nepresiahli rámec toho, čo je nevyhnutné na účely dosiahnutia cieľa zabezpečiť hľadané informácie.⁶⁹

129. V prejednávanej veci sa zdá, že tieto požiadavky nie sú splnené, pretože predmetná francúzska právna úprava neumožňuje právnickým osobám, ktoré nepatria do pôsobnosti daňovej zmluvy o administratívnej spolupráci, ale investovali do nehnuteľného majetku vo Francúzsku, aby predložili listinné dôkazy na dokázanie totožnosti akcionárov alebo spoločníkov týchto právnických osôb a akékoľvek iné informácie, ktoré

66 — Pozri rozsudky Bachmann, už citovaný v poznámke pod čiarou 65, bod 20; z 28. januára 1992, Komisia/Belgicko, C-300/90, Zb. s. I-305, bod 13; Komisia/Francúzsko, C-334/02, už citovaný v poznámke pod čiarou 41, bod 32, a Komisia/Dánsko, už citovaný v poznámke pod čiarou 65, bod 54.

67 — Pozri v tomto zmysle rozsudky Laboratoires Fournier, už citovaný v poznámke pod čiarou 17, bod 25, a Baxter, už citovaný v poznámke pod čiarou 44, body 19 a 20.

68 — Pozri v tomto zmysle rozsudok Centro di Musicologia Stauffer, už citovaný v poznámke pod čiarou 17, bod 48.

69 — Pozri v tomto zmysle návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Poiares Maduro vo veci Marks & Spencer, už citovanej v poznámke pod čiarou 18, bod 81.

francúzske daňové orgány považujú za nevyhnutné. V dôsledku toho sa zdá, že im je za akýchkoľvek okolností zabránené, aby dokázali, že nesledujú podvodný cieľ.⁷⁰

130. Predmetná právna úprava tak môže viesť ku značnej „sprievodnej“ škode, pretože aj keď môže skutočne sankcionovať tie holdingy 1929, ktoré boli založené fyzickými osobami, ktoré sú rezidentmi na daňové účely vo Francúzsku, aby sa im umožnilo vyhnúť sa zaplateniu francúzskej majetkovej dane z nehnuteľného majetku vo Francúzsku, bude tiež sankcionovať iné holdingy 1929, ktoré vlastnia nehnuteľný majetok vo Francúzsku.

131. V dôsledku toho právnické osoby, ktoré budú musieť zaplatiť spornú daň, pravdepodobne presahujú skupinu tých fyzických osôb, ktoré sa pokúšajú vyhnúť sa zaplateniu majetkovej dane tak, že zostanú anonymnými akcionármi alebo spoločníkmi právnických osôb, ktoré majú svoje sídlo v krajine, s ktorou Francúzsko neuzavrelo zmluvu obsahujúcu ustanovenie o administratívnej spolupráci, alebo ktoré boli dohodou vylúčené z prospechu z takého ustanovenia, ako sú napríklad holdingy 1929.

132. Z toho vyplýva, že Francúzska republika mohla prijať menej obmedzujúce opatrenia, aby dosiahla cieľ zabezpečiť efektívnu daňovú kontrolu a bojovať proti vyhýbaniu sa plateniu daní a daňovým únikom. Rozdielne zaobchádzanie, ktoré existuje podľa predmetnej vnútroštátnej právnej úpravy voči právnickým osobám rezidentom a nerezidentom, preto nie je proporcionálne k cieľu, ktorý sleduje.

133. Odpoveď na prvú otázku by teda mala znieť tak, že ustanovenia Zmluvy týkajúce sa voľného pohybu kapitálu (článok 56 a nasl. ES) bránia členskému štátu, aby zachoval daň z trhovej hodnoty nehnuteľného majetku, od ktorej sú oslobodené právnické osoby rezidenti na daňové účely vo Francúzsku, zatiaľ čo oslobodenie právnických osôb nerezidentov je podmienené existenciou dvojstrannej dohody, ktorá obsahuje buď ustanovenie o administratívnej pomoci v boji proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa plateniu daní alebo ustanovenie o zákaze diskriminácie z dôvodu štátnej príslušnosti, podľa ktorého nesmú byť právnické osoby nerezidenti zdaňované viac ako právnické osoby rezidenti.

VIII — Štvrtá otázka

134. Svojou štvrtou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či Francúzsko musí

70 — Zdá sa, že z „administratívneho usmernenia“ z 13. októbra 2000 (*Bulletin officiel des impôts* 7 Q-1-00) vyplýva, že osoba bude musieť zaplatiť spornú daň aj vtedy, keď je totožnosť jej akcionárov alebo spoločníkov francúzskym daňovým orgánom známa.

v prípade, keď uzavrelo so štátom dohodu obsahujúcu ustanovenie o zákaze diskriminácie, ktoré umožňuje právnickým osobám usadeným v tomto štáte úspešne sa domáhať oslobodenia od dane stanoveného v článku 990 E ods. 3 CGI, podľa článkov 56 ES a 43 ES rozšíriť túto daňovú výhodu tak, aby zahŕňala právnické osoby usadené v inom členskom štáte, akým je napríklad Luxembursko, ktorý nie je viazaný voči Francúzsku dohodou obsahujúcou také ustanovenie o zákaze diskriminácie, pokiaľ tieto právnické osoby vlastnia nehnuteľný majetok vo Francúzsku. Inak povedané, otázka smeruje k určeniu, či články 56 ES a 43 ES majú za následok rozšírenie prospechu z ustanovenia

o zákaze diskriminácie, ktoré bolo uzavreté medzi Francúzskom a iným členským štátom alebo treťou krajinou, na právnické osoby, ktoré sú rezidentmi na daňové účely v inom členskom štáte a vlastnia nehnuteľný majetok vo Francúzsku.

135. So zreteľom na moje odpovede na predchádzajúce otázky sa domnievam, že odpoveď na štvrtú otázku nie je potrebná.

IX — Návrh

136. Vzhľadom na uvedené navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky takto:

1. Ustanovenia Zmluvy týkajúce sa voľného pohybu kapitálu (článok 56 a nasl. ES) bránia členskému štátu, aby zachoval daň z trhovej hodnoty nehnuteľného majetku, od ktorej sú oslobodené spoločnosti rezidenti na daňové účely vo Francúzsku, zatiaľ čo oslobodenie spoločností, ktoré sú daňovými rezidentmi v inom členskom štáte, je podmienené existenciou dvojstrannej dohody, ktorá obsahuje

buď ustanovenie o administratívnej pomoci v boji proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa plateniu daní alebo ustanovenie o zákaze diskriminácie z dôvodu štátnej príslušnosti, pričom spoločnosti, ktoré sú daňovými rezidentmi v inom členskom štáte ako vo Francúzsku, sú zdaňované viac ako právnické osoby, ktoré majú skutočné centrum riadenia vo Francúzsku.

2. Daň, o ktorú ide, predstavuje daň z kapitálu v zmysle článku 1 smernice 77/799/EHS o vzájomnej pomoci príslušných orgánov členských štátov v oblasti priamych a nepriamych daní.
3. Povinnosti, ktoré členským štátom ukladá v oblasti vzájomnej pomoci v daňových veciach smernica 77/799, bránia tomu, aby členské štáty uplatňovali podľa dvojstrannej dohody o administratívnej pomoci v daňových veciach povinnosti rovnakej povahy, pričom vylúčia jednu skupinu daňovníkov, akou sú luxemburské holdingové spoločnosti, iba do tej miery, ak by uskutočňovanie dvojstrannej dohody bránilo uplatňovaniu smernice na týchto daňovníkov.