STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA JÁNA MAZÁKA

přednesené dne 26. dubna 2007 [1]

1. Hlavním účelem tohoto řízení o předběžné otázce je určit, zda vnitrostátní právní úprava, jakou je francouzská právní úprava, která stanoví daň z tržní hodnoty nemovitého majetku ve výši 3 % (dále jen „sporná daň"), je slučitelná s právem Společenství, zejména s ustanoveními Smlouvy o ES o svobodě usazování a o volném pohybu kapitálu, a vyjasnit určité další problémy výkladu, které vznikají v této souvislosti.

I – Relevantní právní úprava

A – *Právní úprava Společenství*

3. Článek 1 směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní [3] (dále jen „směrnice 77/799" nebo „směrnice") stanoví následující:

2. Vnitrostátní právní úprava podmiňuje poskytnutí osvobození od daně ve výši 3 % zahraničním právnickým osobám existencí ustanovení o správní spolupráci nebo o zákazu diskriminace, pokud jde o daňové záležitosti, v úmluvě s členským státem, kde má právnická osoba své sídlo skutečné správy [2]. Uváděným účelem vnitrostátní právní úpravy je zajistit účinnou daňovou kontrolu a bojovat proti vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům, pokud jde o daň z majetku ukládanou ve Francii („impôt de solidarité sur la fortune").

„Obecná ustanovení

1. Příslušné orgány členských států si v souladu s touto směrnicí navzájem poskytují veškeré údaje, které by jim mohly

1 — Původní jazyk: angličtina.

2 — Příslušná ustanovení používají pojmy „sídlo" a „sídlo skutečné správy". Zejména z vysvětlení, která francouzská vláda ústně poskytla, se zdá, že tyto pojmy lze pro účely tohoto řízení používat jako synonyma.

3 — Úř. věst. 1977, L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63.

umožnit správné vyměření daní z příjmů a z majetku.

2. Za daně z příjmů a z majetku se považují, bez ohledu na způsob výběru, veškeré daně vyměřené z celkového příjmu, celkového majetku nebo z částí příjmů nebo majetku, včetně daní ze zisku z převodu movitého a nemovitého majetku, daní z objemu mezd a platů placených podniky a daní z přírůstku hodnoty majetku.

3. Stávající daně podle odstavce 2 jsou zejména tyto: [...] ve Francii: Impôt sur le revenu, Impôt sur les sociétés, Taxe professionnelle, Taxe foncière sur les propriétés bâties, Taxe foncière sur les propriétés non bâties. [...]

4. Odstavec 1 se vztahuje i na všechny daně stejné nebo obdobné povahy, kterými budou doplněny nebo nahrazeny daně uvedené v odstavci 3. Příslušné orgány členských států uvědomí sebe navzájem i Komisi o dni nabytí účinnosti těchto daní.

[...]"

4. Článek 8 směrnice 77/799 stanoví:

„Meze výměny údajů

1. Tato směrnice neukládá provedení šetření ani poskytnutí údajů, pokud právní předpisy nebo správní praxe neopravňují příslušné orgány členského státu, který má poskytnout údaj, k provedení takového šetření nebo k získávání a použití takových údajů pro vlastní daňové účely.

2. Poskytnutí údaje může být odmítnuto, pokud by vedlo k prozrazení obchodního, průmyslového nebo profesního tajemství nebo obchodního postupu nebo pokud by poskytnutí daného údaje odporovalo veřejnému pořádku.

3. Příslušný orgán členského státu může odmítnout poskytnutí údaje, pokud zúčastněný členský stát není z právních nebo faktických důvodů schopen odpovídající údaje sám poskytovat."

5. Článek 11 směrnice 77/799 stanoví:

„Vztah k širším závazkům vzájemné pomoci

Předchozími ustanoveními nejsou dotčeny širší závazky k vzájemnému poskytování údajů podle jiných právních předpisů."

B – *Vnitrostátní právní úprava*

1. Daň z nemovitého majetku právnických osob ve výši 3 %

6. Podle čl. 990 D odst. 1 Code general des impôts (francouzský obecný daňový zákoník) (dále jen „CGI") jsou právnické osoby, které přímo nebo zprostředkovaně vlastní jednu nebo více nemovitostí nacházejících se ve Francii nebo jsou držiteli práv *in rem* k takové nemovitosti, povinny platit ročně daň ve výši 3 % z tržní hodnoty těchto nemovitostí nebo práv.

7. Této dani podléhají všechny formy právnických osob včetně obchodních společností, nadací a sdružení, ale společnosti, s jejichž akciemi se obchoduje na regulovaném trhu, jsou od ní osvobozeny [4].

8. Dani podléhá nemovitý majetek vlastněný k 1. lednu daného daňového roku.

9. Osvobození od této daně jsou uvedena v článku 990 E CGI, který stanoví:

„[...] 2. Dani uvedené v článku 990 D nepodléhají právnické osoby, které mají své 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 nejpozději 15. května sdělí na místě stanoveném vyhláškou uvedenou v článku 990 F umístění,

4 — Co se týče této výjimky, viz čl. 990 E odst. 4 CGI.

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. Dani uvedené v článku 990 D nepodléhají právnické osoby, které mají své 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 nebo jiných práv, které jsou v držení každého z nich, a údaje o jejich pobytu pro daňové účely. [...]"

10. Podle článku 990 E odst. 1 jsou od daně osvobozeny i právnické osoby, jejichž nemovitý majetek nacházející se ve Francii představuje méně než 50 % jejich celkových aktiv nacházejících se ve Francii (tedy společnosti, které nejsou takzvané „sociétés à prépondérance immobilière") [5].

5 — Jakýkoliv nemovitý majetek určený právnickou osobou pro účely její vlastní podnikatelské činnosti, jež se netýká nemovitostí, není zahrnut pro účely výpočtu horní hranice 50 %.

2. Daň z majetku („impôt de solidarité sur la fortune") [6]

11. Podle dokumentů ve spise a vyjádření francouzské vlády je cílem daně ukládané dotčenou vnitrostátní právní úpravou zajištění účinné daňové kontroly a zabránění tomu, aby docházelo k vyhýbání se daňovým povinnostem a k daňovým únikům, pokud jde o daň z majetku.

12. Pojem „daň z majetku" je Soudnímu dvoru znám, popsal ji jako přímou daň založenou na schopnosti poplatníka platit daně, tak jako daň z příjmů, a uvedl, že daň z majetku je často považována za doplnění daně z příjmů, které se vztahuje zejména na majetek [7].

13. Ustanoveními, která upravují „impôt de solidarité sur la fortune" (dále rovněž „daň z majetku"), jsou článek 885 A a následující CGI. Jde o roční daň, které podléhají fyzické osoby, jejichž daňový domicil je ve Francii (k 1. lednu daného roku), za předpokladu, že hodnota jejich majetku přesahuje určitou

6 — Viz, pro další podrobnosti, Memento pratique Françis Lefebvre, 2006, s. 989 a násl., a Lamy fiscal, 2006, svazek 2, s. 1255 a násl.

7 — Viz rozsudky ze dne 13. dubna 2000, Baars (C-251/98, Recueil, s. I-2787, bod 4 a násl.), a ze dne 5. července 2005, D. (C-376/03, Sb. rozh. s. I-5821, bod 32).

hranici (750 000 eur v roce 2006). Ukládá se v progresivní sazbě, která se uplatní na část hodnoty majetku, která přesahuje tuto hranici.

14. Pokud jde o územní působnost daně, jejím předmětem je veškerý majetek dotyčných jednotlivců včetně majetku, který se nachází v zahraničí (pokud daňová smlouva nestanoví jinak). Osoby, jejichž daňový domicil je mimo Francii (tedy nerezidenti), podléhají dani z majetku jenom ve vztahu k majetku, který se nachází ve Francii, za předpokladu, že hodnota takového majetku nacházejícího se ve Francii překračuje uvedenou hranici [8]. I tady může daňová smlouva stanovit jinak, zejména může rozdělit oprávnění ukládat daň mezi dva dotyčné členské státy. Navíc investice jsou pro nerezidenty osvobozeny od daně, ale nikoli v případě, pokud se týkají nemovitého majetku [například akcií ve společnostech, které se zaměřují na nemovitý majetek („sociétés à prépondérance immobilière")].

15. Pokud zákon výslovně nestanoví jinak, předmětem daně je veškerý majetek, který patří jednotlivcům, včetně nemovitého majetku (pozemky, domy, byty), podniků bez právní subjektivity, dluhopisů a akcií, pohledávek, automobilů, zlata a peněžních prostředků. Nemovitý majetek se má oceňovat tržní hodnotou, tedy cenou, za kterou by se majetek mohl běžně prodat na začátku roku.

C – *Mezinárodní právo*

16. Článek 21 odst. 1 Úmluvy o zamezení dvojího zdanění a stanovení pravidel vzájemné správní pomoci v oblasti daní z příjmu a z majetku, uzavřené dne 1. dubna 1958 mezi Francií a Lucemburským velkovévodstvím (dále jen „úmluva"), stanoví, že státní příslušníci, společnosti nebo uskupení jednoho ze smluvních států nebudou ve druhém státě podléhat žádným dalším nebo vyšším daním, než jsou daně, které se ukládají státním příslušníkům, společnostem nebo uskupením druhého státu.

17. Podle čl. 22 odst. 1 úmluvy si vyšší správní orgány obou států mohou pro účely řádného uplatňování úmluvy vyměňovat na požádání takové údaje, u kterých daňové zákony těchto dvou států umožňují, aby se získávaly prostřednictvím běžných správních postupů.

8 — Co se týče podobného systému, viz například nizozemská daň z majetku: daňová povinnost „nerezidentů" je omezená, tj. mají daňovou povinnost jenom ve vztahu k té části svého majetku, která se nachází v Nizozemsku (rozsudek D., uvedený v poznámce pod čarou 7, bod 21).

18. Oba státy vyloučily výměnou dopisů ze dne 8. září 1970 z působnosti úmluvy holdingové společnosti, jak jsou definovány pro účely lucemburské právní úpravy týkající se takových společností (pro účely tohoto řízení, zákon ze dne 31. července 1929 a nařízení s mocí zákona ze dne 27. prosince 1937), jakož i jakýkoliv příjem, který osoba, jež je pro daňové účely rezidentem ve Francii, odvozuje z těchto společností, nebo jakýkoliv podíl této osoby v takových holdingových společnostech.

II – Skutkový stav, řízení a předběžné otázky

19. Société Européenne et Luxembourgeoise d'Investissements SA (dále jen „ELISA") je holdingová společnost založená podle lucemburského práva na základě zákona ze dne 31. července 1929 o daňovém režimu uplatňovaném na holdingové společnosti.

20. Podle předkládacího usnesení ELISA nepřímo vlastní nemovitý majetek na francouzském území, a tedy podléhá ustanovením článku 990 D CGI, ukládajícím daň z tržní hodnoty nemovitého majetku, který vlastní právnické osoby ve Francii.

21. V předkládacím usnesení se dále uvádí, že ELISA podala daňová přiznání, která vyžadoval zákon, ale nezaplatila odpovídající daň. Poté co byla dne 18. prosince 1997 vyrozuměna o daňových sankcích, daňové orgány přistoupily dne 10. června 1998 k vymáhání těchto sankcí. Vzhledem k tomu, že její žádost byla zamítnuta, ELISA podala proti generálnímu řediteli daňové správy žalobu k Tribunal de grande instance (regionální soud) v Paříži s cílem dosáhnout zániku povinnosti zaplatit spornou daň.

22. Po dvou záporných rozhodnutích, jednoho Tribunal de grande instance a druhého Cour d'Appel (odvolací soud) v Paříži, ve kterých se shodně uvádí, že ELISA nesplnila podmínky stanovené v článku 990 E odst. 2 a 3 CGI, upravujícím osvobození od sporné daně, ELISA podala opravný prostředek ke Cour de Cassation (kasační soud).

23. Usnesením ze dne 13. prosince 2005, obdrženým kanceláří Soudního dvora dne 19. prosince 2005, se Cour de Cassation rozhodl přerušit řízení a předložit Soudnímu dvoru Evropských společenství žádost o rozhodnutí o následujících předběžných otázkách:

„1. Brání článek 52 a následující a článek 73b a následující Smlouvy o ES právní úpravě, jako je právní úprava stanovená v článku 990 D a následujících Code général des impôts, která právnickým osobám se sídlem skutečné správy ve

Francii poskytuje možnost osvobození od daně z tržní hodnoty nemovitostí vlastněných ve Francii a podle které tato možnost u právnických osob se sídlem skutečné správy na území jiného státu, i když se jedná o členský stát Evropské unie, závisí na existenci úmluvy o správní pomoci mezi Francií a tímto státem za účelem boje proti vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům nebo na skutečnosti, že na základě smlouvy obsahující ustanovení o zákazu diskriminace z důvodu státní příslušnosti, tyto právnické osoby nesmí podléhat většímu zdanění než takovému, kterému podléhají právnické osoby se svým sídlem skutečné správy ve Francii?

2. Je daň, jako je dotčená daň, daní z majetku ve smyslu článku 1 směrnice Rady ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní?

3. Brání, v případě kladné odpovědi, povinnosti týkající se vzájemné pomoci v oblasti daní, které jsou uloženy členským státům výše uvedenou směrnicí ze dne 19. prosince 1977, tomu, aby členské státy na základě dvoustranné úmluvy o správní pomoci v oblasti daní zavedly povinnosti téže povahy, přičemž vylučují jednu kategorii daňových poplatníků, jako jsou lucemburské holdingové společnosti?

4. Ukládají článek 52 a následující a článek 73b a následující Smlouvy o ES členskému státu, který uzavřel s jinou zemí, členem či nečlenem Evropské unie, úmluvu obsahující ustanovení o zákazu diskriminace v oblasti daní, poskytnout právnické osobě se sídlem skutečné správy na území jiného členského státu, pokud tato právnická osoba vlastní jednu nebo více nemovitostí na území prvního členského státu a pokud druhý členský stát není vůči prvnímu vázán rovnocenným ustanovením, tytéž výhody, jako jsou výhody upravené tímto ustanovením?“

III – Řízení před Soudním dvorem

24. Písemná vyjádření předložily v souladu s článkem 20 Statutu Soudního dvora ELISA, Komise a nizozemská, francouzská, řecká a italská vláda.

25. Dne 24. ledna 2007 se konalo jednání, na kterém zástupci ELISA, jakož i zmocněnci francouzské, řecké a nizozemské vlády a vlády Spojeného království přednesli svá ústní vyjádření.

IV – Úvodní poznámky

Pořadí odpovědí na předběžné otázky

26. Pro pochopení obsahu a pořadí otázek, které položil Cour de Cassation, může být užitečné poznamenat, že francouzská daňová správa a nižší soudy rozhodly, že podmínky stanovené v článcích 990 D a 990 E nebyly splněny. V této souvislosti rozhodly, že směrnice 77/799 není relevantní, především z důvodu existence dohody o správní spolupráci mezi Francií a Lucemburskem, která výslovně vyloučila takzvané holdingy 1929 ze své působnosti.

27. Na základě těchto skutečností se Cour de Cassation ptá, zda ustanovení Smlouvy týkající se práva usazování (článek 43 a následující ES) a volného pohybu kapitálu (článek 56 a následující ES) brání členskému státu, aby zachoval daň z tržní hodnoty nemovitého majetku, od které jsou osvobozeny právnické osoby, jež jsou pro daňové účely rezidenty ve Francii, zatímco osvobození právnických osob, jež jsou rezidenty v jiném členském státě, je podmíněno existencí dvoustranné úmluvy, která obsahuje buď ustanovení o správní pomoci v boji proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, nebo ustanovení o zákazu diskriminace z důvodu státní příslušnosti, podle kterého nesmějí být právnické osoby nerezidenti zdaňovány víc než právnické osoby, které mají sídlo skutečné správy ve Francii.

28. Druhá a třetí otázka směřují k určení, zda lze v projednávané věci uplatnit ustanovení o správní pomoci v boji proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem. Jak směrnice 77/799, tak i úmluva mezi Francií a Lucemburskem obsahují ustanovení o správní pomoci.

29. Vzhledem k tomu, že francouzská vláda s cílem zdůvodnit spornou daň poukazuje na neexistenci skutečné správní pomoci mezi Francií a Lucemburskem, pokud jde o holdingy 1929, je před odpovědí na obecnější otázku slučitelnosti mechanismu sporné daně se základními svobodami vhodné objasnit otázku, zda se uplatní

nástroj správní spolupráce – ať už ve formě směrnice 77/799, nebo úmluvy mezi Lucemburskem a Francií. Posoudím tedy druhou a třetí otázku před otázkou první.

V – Druhá otázka

30. Podstatou druhé otázky Cour de Cassation je, zda sporná daň spadá do rozsahu působnosti směrnice 77/799, jak je definován v článku 1 směrnice.

A – *Hlavní tvrzení účastníků řízení*

31. Podle *ELISA*, *řecké vlády* a *Komise* spadá sporná daň mezi daně, které upravuje směrnice 77/799.

32. *Francouzská vláda* má opačný názor. Především tvrdí, že daň není uvedena v čl. 1 odst. 3 směrnice jako jedna z vnitrostátních daní, které spadají do rozsahu věcné působnosti směrnice. Dále, je ukládána právnickým osobám, a nikoli fyzickým osobám, z majetku, který vlastní. Konečně, jejím účelem je zabránit vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům, a nikoli zdaňovat majetek s cílem zvýšit daňové příjmy státu.

B – *Právní posouzení*

33. Úvodem může být užitečné poznamenat, že směrnice 77/799 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní byla přijata s cílem boje proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem [9]. Zavádí mechanismus posílené spolupráce mezi daňovými správami členských států a zjednodušuje výměnu údajů, které mohou být relevantní pro správné vyměření daní z příjmů a z majetku [10].

34. Podle čl. 1 odst. 1 směrnice se výměna údajů, která je pro účely směrnice relevantní, týká „daní z příjmů a z majetku". Článek 1 odst. 2 směrnice stanoví, že daně z příjmů a z majetku jsou „bez ohledu na způsob výběru, veškeré daně vyměřené z celkového příjmu, celkového majetku nebo z částí příjmů nebo majetku, včetně daní ze zisku

9 — Stanovisko generálního advokáta Albera ve věci W. N. (rozsudek ze dne 13. dubna 2000, C-420/98, Recueil, s. I-2847, bod 7).

10 — Podle směrnice Rady 2004/106/ES ze dne 16. listopadu 2004 se směrnice uplatní i na veškeré údaje týkající se zavedení daní z pojistného.

z převodu movitého a nemovitého majetku, daní z objemu mezd a platů placených podniky a daní z přírůstku hodnoty majetku". Vzhledem k použití výrazu „včetně" je jasné, že uvedený výčet nemá být taxativní.

35. Z článku 1 odst. 4, který stanoví, že „[o]dstavec 1 se vztahuje i na všechny daně stejné nebo obdobné povahy, kterými budou doplněny nebo nahrazeny daně uvedené v odstavci 3", vyplývá, že výčet vnitrostátních daní, které spadají do rozsahu působnosti směrnice, uvedený v čl. 1 odst. 3, rovněž nemá být taxativní. V tomto ohledu je třeba poznamenat, že sporná daň se nenachází mezi francouzskými daněmi, které jsou uvedeny ve výčtu, ale podle francouzské vlády byla „impôt de solidarité sur la fortune", která v době přijetí směrnice neexistovala, doplněna později.

36. V této souvislosti je třeba poukázat na skutečnost, že sporná daň má úzkou spojitost s francouzskou daní z majetku. Sporná daň byla totiž zavedena s cílem bojovat proti vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům, pokud jde o francouzskou daň z majetku, která sama o sobě spadá do rozsahu působnosti směrnice 77/799. Účelem sporné daně je podle francouzské vlády podnítit právnické osoby, které mají vlastnická práva a jiná práva *in rem* k nemovitému majetku ve Francii, ale nejsou pro daňové účely rezidenty ve Francii, aby poskytly údaje o totožnosti svých akcionářů nebo společníků, a tím odstranit motivaci fyzických osob, aby se za takové právnické osoby skrývaly s cílem vyhnout se dani z majetku. To znamená, že existence daně z majetku („impôt de solidarité sur la fortune") a záměr zajistit, aby se vybírala správně a v plné výši, jsou *raison d'être* sporné daně.

37. Mimoto lze na tuto daň fakticky pohlížet jako na druh paušální kompenzace za příjem francouzského státu z daně z majetku, který se ztrácí v důsledku vyhýbání se daňovým povinnostem a daňových úniků. Tedy, i když podle vyjádření francouzské vlády není hlavním cílem této daně zvyšování daňových příjmů státu, ale zabránění tomu, aby docházelo k vyhýbání se daňovým povinnostem a k daňovým únikům, ukládáním sporné daně si francouzský stát víceméně do určité míry kompenzuje ztráty příjmů z daně z majetku, přičemž doufá, že odstraní jakoukoliv motivaci fyzických osob uskutečňovat strategie vyhýbání se daňovým povinnostem a daňových úniků.

38. Z toho vyplývá, že spornou daň lze považovat za doplněk francouzské daně z majetku a bylo by nelogické ji jako takovou vyjmout z rozsahu působnosti směrnice, když daň z majetku do ní patří.

39. Lze rovněž dodat, že sporná daň se jednoznačně ukládá na majetkový prvek, konkrétně na nemovitý majetek. Z rozsudku Soudního dvora ve věci Halliburton je zřejmé, že Soudní dvůr – přinejmenším pokud jde o nemovitý majetek – vykládá poměrně široce pojem daň z nemovitého majetku při definování rozsahu věcné působnosti směrnice 77/799 [11].

40. Navíc ze zásady jednotného výkladu práva Společenství [12] vyplývá, že název daný konkrétní dani na základě vnitrostátního práva nelze považovat za podstatný pro účely určení, zda se konkrétní daň má považovat za daň z majetku ve smyslu čl. 1 odst. 1 směrnice.

41. Konečně, z čl. 1 odst. 2 vyplývá, že způsob výběru daní není rovněž pro tento účel relevantní. Proto skutečnost, že sporná daň se vybírá od právnických osob, nemá podle mého názoru velký význam.

42. Za těchto okolností by odpověď na druhou otázku měla znít tak, že taková daň, jako je dotčená daň, představuje daň z majetku ve smyslu článku 1 směrnice 77/799.

VI – Třetí otázka

43. Podstatou třetí otázky Cour de Cassation je, zda povinnosti týkající se vzájemné pomoci v oblasti daní, které jsou uloženy členským státům směrnicí 77/799, brání tomu, aby členské státy zavedly, na základě dvoustranné úmluvy o správní pomoci v oblasti daní, povinnosti téže povahy, přičemž vyloučí jednu kategorii daňových poplatníků, jakou jsou lucemburské holdingové společnosti.

44. Jak je uvedeno v odpovědi na druhou otázku, v projednávané věci spadá sporná daň do rozsahu působnosti směrnice 77/799, která stanoví harmonizované postupy pro správní spolupráci mezi všemi členskými

11 — Viz rozsudek ze dne 12. dubna 1994, Halliburton Services (C-1/93, Recueil, s. I-1137, bod 22). V této věci Soudní dvůr rozhodl, že směrnice 77/799 se uplatní na daně z převodů nemovitého majetku. Taková daň se ukládá nabyvateli při nabytí nemovitého majetku. Neukládá se na držení takového majetku ani na zisky, které může přinést majiteli.

12 — Viz v tomto smyslu, kromě jiných, rozsudky ze dne 22. října 1987, Foto-Frost (314/85, Recueil, s. 4199); ze dne 17. prosince 1970, International Handelsgesellschaft (11/70, Recueil, s. 1125), a nejnověji ze dne 15. září 2005, Intermodal Transports (C-495/03, Sb. rozh. s. I-8151).

státy, pokud jde o správné vyměření daní z příjmů a z majetku. Ustanovení, která se týkají správní spolupráce, uvedená v této směrnici se tedy uplatní.

45. Dvoustranná úmluva mezi Lucemburskem a Francií upravuje správní pomoc, ale zároveň vylučuje určité kategorie daňových poplatníků, konkrétně holdingy 1929, ze své působnosti, a tedy z uplatnění ustanovení o správní spolupráci.

46. Vzhledem k výše uvedenému odpovím na třetí otázku tak, že určím vztah mezi směrnicí 77/799, která se uplatní na projednávanou věc, a ustanoveními dvoustranné úmluvy mezi Lucemburskem a Francií, která v zásadě upravují správní pomoc, ale vylučují určité kategorie daňových poplatníků, konkrétně holdingy 1929.

A – *Hlavní tvrzení účastníků řízení*

47. *Komise* zastává názor, že podle ustálené judikatury Soudního dvora se členský stát může dovolávat směrnice 77/799 s cílem získat od příslušných orgánů jiného členského státu všechny údaje, které považuje za nezbytné pro určení přesné částky daně z příjmu, kterou je daňový poplatník povinen zaplatit. Vzhledem k tomu, že tato směrnice byla provedena všemi členskými státy, systém výměny údajů mezi Francií a Lucemburskem je funkční.

48. Zásada přednosti práva Společenství rovněž vyžaduje, aby se ustanovení směrnice 77/799 uplatnila namísto ustanovení dvoustranné úmluvy uzavřené s jiným členským státem. Podle judikatury Soudního dvora totiž členský stát nemůže nepřihlížet k požadavkům směrnice nebo jakékoliv jiného závazného opatření Společenství na základě toho, že ustanovení dohody nebo úmluvy uzavřené s jiným členským státem stanoví něco jiného.

49. *ELISA* má za to, že povinnosti uložené členským státům směrnicí 77/799 brání tomu, aby členské státy zavedly, na základě dvoustranné úmluvy o správní pomoci v oblasti daní, povinnosti téže povahy, přičemž vyloučí jednu kategorii daňových poplatníků, jakou jsou lucemburské holdingové společnosti. Směrnice umožňuje uplatňování úmluvy pouze tehdy, pokud takové uplatňování neomezuje účinky směrnice.

50. *Francouzská vláda* má za to, že povinnosti obsažené ve směrnici 77/799 členskému státu nebrání, aby uzavřel úmluvu se stejným předmětem, která vylučuje určitou kategorii daňových poplatníků, jako jsou holdingy 1929, z rozsahu své působnosti. Na podporu tohoto názoru francouzská vláda poukazuje především na skutečnost, že podle článku 8 směrnice 77/799 ve spojení s příslušnými lucemburskými zákony je Lucembursko oprávněno odmítnout žádosti o poskytnutí údajů od jiných daňových orgánů, pokud jde o údaje, které by byly potřebné pro zdaňování holdingů 1929. Tedy ani směrnice 77/799, ani úmluva mezi Francií a Lucemburskem nemůže zavázat lucemburské orgány, aby poskytly údaje o holdinzích 1929 jiným členským státům. Francouzská vláda je proto oprávněna nepřiznat takovým společnostem osvobození od daně, které je podmíněno existencí úmluvy o správní spolupráci, jelikož lucemburské zákony zbavují směrnici 77/799 její účinnosti v tomto ohledu, pokud jde o holdingy 1929.

B – *Právní posouzení*

51. Směrnice 77/799 je druhem nástroje platným v celém Společenství, který zabezpečuje, že mezi všemi členskými státy existuje minimální úroveň harmonizace správní pomoci a spolupráce. Jako taková musí být účinná v plném rozsahu a v celém Společenství se musí vykládat a uplatňovat jednotným způsobem [13].

52. Článek 11 směrnice 77/799 obsahuje výslovná ustanovení upravující vztah směrnice k dalším právním nástrojům, které obsahují „širší závazky k vzájemnému poskytování údajů". Cílem zákonodárce Společenství bylo vyjasnit tímto ustanovením právní účinky jakýchkoliv dvoustranných úmluv, které členské státy uzavřely nebo uzavřou a které mají stejný předmět jako směrnice. To bylo zvláště důležité z toho důvodu, že směrnice doplňovala síť již existujících dvoustranných (a mnohostranných) úmluv, které upravovaly správní spolupráci v daňových věcech [14], a že účelem směrnice nebylo

13 — Viz v tomto smyslu, kromě jiných, rozsudky Foto-Frost, uvedený v poznámce pod čarou 12; International Handelsgesellschaft, uvedený v poznámce pod čarou 12, a nejnověji Intermodal Transports, uvedený v poznámce pod čarou 12.

14 — Viz zejména třetí bod odůvodnění směrnice 77/799, který uvádí, že „spolupráce mezi správními úřady na základě dvoustranných dohod nedostačuje k tomu, aby se účinně čelilo novým podobám vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům, jež soustavně nabývají nadnárodní povahy". Potřeba takové směrnice vyplývala ze skutečnosti, že ne všechny dvoustranné vztahy mezi všemi členskými státy byly a jsou pokryty dvoustrannými smlouvami o správní spolupráci. Také dosah a důležitost povinností v oblasti správní spolupráce jsou v jednotlivých dvoustranných dohodách většinou odlišné.

omezit jakékoliv existující povinnosti nebo možnosti vzájemné spolupráce, ale spíše takové povinnost a možnosti vytvořit [15].

53. V této souvislosti ustanovení, jakým je článek 11 směrnice, zaručuje, že členské státy mohou zachovat nebo uzavřít zejména dvoustranné dohody, které mají stejný předmět jako směrnice, a tím zachovat nebo zavést formu spolupráce, která jde nad rámec spolupráce zavedené směrnicí. Ve světle zásad efektivnosti a jednotného uplatňování práva Společenství z článku 11 směrnice vyplývá, že dvoustranná daňová smlouva se může uplatnit pouze tehdy, pokud obsahuje širší závazky k vzájemnému poskytování údajů, než jsou ty, které zavedla směrnice.

54. V tomto ohledu nelze rozumně tvrdit, že by ustanovení, ze kterého je vyloučena určitá kategorie daňových poplatníků, v projednávané věci holdingy 1929, bylo možné považovat, přinejmenším co se týče vyloučených daňových poplatníků, za povinnost širšího rozsahu, než jsou ustanovení směrnice, která podobná vyloučení z rozsahu své působnosti neobsahují. Proto ustanovení dvoustranné úmluvy mezi Lucemburskem a Francií, která v zásadě upravují správní pomoc, ale vylučují určité kategorie daňových poplatníků, konkrétně holdingy 1929, nelze v projednávané věci uplatnit.

55. Závěr, že úmluvu lze uplatnit pouze tehdy, pokud nijak neomezuje použitelnost směrnice 77/799 včetně jejího použití na holdingy 1929, potvrzuje judikatura Soudního dvora, podle které se členské státy nemohou dovolávat dvoustranné daňové úmluvy, aby unikly povinnostem, které jim ukládá Smlouva [16]. Nebylo by tedy například možné vyloučit určité daňové poplatníky z rozsahu působnosti směrnice uplatněním dvoustranné daňové smlouvy.

56. Z výše uvedeného vyplývá, že odpověď na třetí otázku by měla znít tak, že povinnosti týkající se vzájemné pomoci v oblasti daní, které jsou uloženy členským státům směrnicí 77/799, brání tomu, aby členské státy zavedly, na základě dvoustranné úmluvy o správní pomoci v oblasti daní, povinnosti téže povahy, přičemž vyloučí jednu kategorii daňových poplatníků, jako jsou lucemburské holdingové společnosti 1929, pouze tehdy, pokud by provádění dvoustranné úmluvy bránilo použitelnosti směrnice na tyto daňové poplatníky.

15 — Viz Terra, B., a Wattel, P., European Tax Law, Kluwer, 2005, s. 681.

16 — Rozsudek ze dne 14. prosince 2006, Denkavit Internationaal a Denkavit France (C-170/05, Sb. rozh. s. I-11949, bod 53).

VII – První otázka

57. Podstatou první otázky Cour de Cassation je, zda ustanovení Smlouvy týkající se práva usazování (článek 43 a následující ES) a volného pohybu kapitálu (článek 56 a následující ES) brání členskému státu, aby zachoval daň z tržní hodnoty nemovitého majetku, od které jsou osvobozeny právnické osoby usazené ve Francii, zatímco osvobození právnických osob usazených v jiném členském státě je podmíněno existencí dvoustranné úmluvy, která obsahuje buď ustanovení o správní pomoci v boji proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, nebo ustanovení o zákazu diskriminace v oblasti daní z důvodu státní příslušnosti, podle kterého nesmějí být společnosti, jež jsou usazeny v jiném členském státě, než je Francie, zdaňovány víc než právnické osoby usazené ve Francii.

A – *Hlavní tvrzení účastníků řízení*

58. Podle *francouzské*, *řecké* a *italské vlády*, jakož i *vlády Spojeného království* se musí články 43 ES a 56 ES vykládat tak, že nebrání existenci právní úpravy, jakou je dotčená francouzská právní úprava.

59. *Komise* a *ELISA* zastávají opačný názor. *Komise* konkrétně má za to, že v projednávané věci jsou relevantní pouze ustanovení týkající se volného pohybu kapitálu (článek 56 a následující ES). Tvrdí, že článek 56 ES brání existenci vnitrostátní právní úpravy, jakou jsou články 990 D a 990 E CGI. *ELISA* má za to, že článek 43 ES i článek 56 ES brání existenci vnitrostátní právní úpravy, jakou jsou články 990 D a 990 E CGI.

B – *Které základní svobody jsou dotčeny?*

60. Úvodem je třeba poznamenat, že přestože přímé daně spadají do pravomoci členských států, členské státy musejí při výkonu této pravomoci dodržovat právo Společenství [17] včetně ustanovení, která upravují zásadu svobody usazování a zásadu volného pohybu kapitálu.

61. V projednávané věci odkazují otázky položené vnitrostátním soudem jak na svo-

17 — Viz, kromě jiných, rozsudky ze dne 11. srpna 1995, Wielockx (C-80/94, Recueil, s. I-2493, bod 16); ze dne 10. března 2005, Laboratoires Fournier (C-39/04, Sb. rozh. s. I-2057, bod 14); ze dne 23. února 2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, Sb. rozh. s. I-1957, bod 36), a ze dne 14. září 2006, Centro di Musicologia Stauffer (C-386/04, Sb. rozh. s. I-8203, bod 15).

bodu usazování (článek 43 ES), tak i na volný pohyb kapitálu (článek 56 a následující ES). *Komise* ve svých písemných vyjádřeních zpochybnila tento přístup a vznesla otázku, zda v tomto sporu jde skutečně o svobodu usazování. Zdá se, že v tomto směru ji podporuje italská vláda. Je tudíž nezbytné posoudit, zda se s ohledem na skutkové okolnosti věci ELISA může dovolávat pravidel týkajících se práva usazování nebo pravidel, která upravují volný pohyb kapitálu.

62. Svoboda usazování, kterou článek 43 Smlouvy o ES přiznává příslušníkům Společenství a která zahrnuje jejich přístup k samostatně výdělečným činnostem a jejich výkon, jakož i zřizování a řízení podniků za stejných podmínek, které jsou stanoveny právem členského státu usazení pro jeho vlastní státní příslušníky, zahrnuje v souladu s článkem 48 Smlouvy o ES pro společnosti založené podle práva některého členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu na území Evropského společenství, právo vykonávat činnost v dotyčném členském státě prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení [18].

63. Podle ustálené judikatury Soudního dvora je pojem „usazování" ve smyslu Smlouvy velmi širokým pojmem zahrnujícím možnost příslušníka Společenství podílet se stabilně a trvale na hospodářském životě jiného členského státu, než je stát jeho původu, a dosahovat přitom zisku, a tím podporovat vzájemné hospodářské a sociální prolínání uvnitř Společenství v oblasti samostatně výdělečných činností [19]. Nicméně k tomu, aby se ustanovení týkající se práva na usazování mohla použít, je v zásadě nutné, aby byla zajištěna trvalá přítomnost v hostitelském členském státě, a v případě nabytí a vlastnictví nemovitostí, aby správa tohoto majetku byla aktivní [20].

64. Zdá se, že ELISA jako holdingová společnost nevyvíjí žádnou jinou hospodářskou činnost, kromě toho, že má vlastnická práva k nemovitému majetku ve Francii, ale vysvětlení předkládajícího soudu a údaje, které poskytli účastníci řízení před Soudním dvorem, nejsou v tomto ohledu úplně jednoznačné.

65. V každém případě je třeba poznamenat, že Soudní dvůr vždy posuzoval ustanovení týkající se nabývání nebo využívání nemovi-

18 — Viz rozsudek ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain (C-307/97, Recueil, s. I-6161, bod 34); ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 30), a Centro di Musicologia Stauffer, uvedený v poznámce pod čarou 17, bod 17.

19 — Viz rozsudek Centro di Musicologia Stauffer, uvedený v poznámce pod čarou 17, bod 18 a uvedená judikatura.

20 — Viz rozsudek Centro di Musicologia Stauffer, uvedený v poznámce pod čarou 17, bod 19.

tého majetku v kontextu volného pohybu kapitálu, i když předkládající soud, jako například ve věcech Konle [21], Centro di Musicologia Stauffer [22] a Festersen [23], odkazoval rovněž na svobodu usazování [24].

66. V této souvislosti Soudní dvůr rozhodl, že výkon práva nabývat nemovitý majetek na území jiného členského státu, užívat ho a nakládat s ním je nezbytným logickým důsledkem svobody usazování [25].

67. Pohyb kapitálu zahrnuje operace, prostřednictvím kterých nerezidenti uskutečňují investice do nemovitostí na území členského státu, jak vyplývá z klasifikace pohybu kapitálu uvedené v příloze I směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy (článek zrušený Amsterodamskou smlouvou) [26]. Tato klasifikace si zachovává, co se týče definice pojmu „pohyby kapitálu", informativní hodnotu, kterou měla dříve [27].

68. Z toho vyplývá, že volný pohyb kapitálu zahrnuje jak vlastnictví, tak i správu nemovitého majetku. Je nesporné, že ELISA, jejíž sídlo se nachází v Lucembursku, vlastní takový majetek ve Francii. Dotčená situace tudíž spadá pod ustanovení Smlouvy, která upravují volný pohyb kapitálu, a ELISA se v každém případě může těchto ustanovení dovolávat pro účely tohoto řízení.

69. Mimoto, skutečným cílem dotčeného ustanovení, jak bude vysvětleno níže, je zamezit vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům ze strany fyzických osob, které jsou pro daňové účely rezidenty ve Francii, kde by za normálních okolností měly platit daň z majetku ve vztahu k nemovitému majetku ve Francii, pokud by takový majetek vlastnily svým jménem jako fyzické osoby. Sporná daň se tedy zejména zaměřuje na přeshraniční investice do nemovitého majetku, které nutně nevyžadují usazení se na francouzském území. Právě přeshraniční charakter investice je tedy tím, co může být dotčeno vnitrostátní právní úpravou,

21 — Rozsudek ze dne 1. června 1999 (C-302/97, Recueil, s. I-3099, bod 39 a násl.).

22 — Uvedený v poznámce pod čarou 17, bod 16 a násl.

23 — Rozsudek ze dne 25. ledna 2007 (C-370/05, Sb. rozh. s. I-1129, bod 20 a násl.).

24 — Výjimka z tohoto přístupu byla učiněna v dřívějším rozsudku, tedy v rozsudku ze dne 6. listopadu 1984, Fearon (182/83, Recueil, s. 3677), kde ale byla dána zřejmá spojitost se svobodou usazování na základě skutkového stavu věci.

25 — Viz rozsudky Konle, uvedený v poznámce pod čarou 21, bod 22, a 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, body 29 a 30).

26 — Úř. věst. 1988, L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10.

27 — Viz, nejnověji, rozsudky Centro di Musicologia Stauffer, uvedený v poznámce pod čarou 17, bod 22 a uvedená judikatura, a Festersen, uvedený v poznámce pod čarou 23, bod 23.

o kterou se jedná v této věci. Jakékoliv omezující účinky na svobodu usazování jsou pouze nevyhnutelným důsledkem omezení uloženého na volný pohyb kapitálu [28].

70. Jsem tudíž toho názoru, že volný pohyb kapitálu by měl být prvořadým kritériem při posuzování projednávané věci.

71. V každém případě, pokud by předkládající soud vzhledem ke skutkovým okolnostem věci, kterou projednává, dospěl k závěru, že ustanovení o svobodě usazovaní se rovněž uplatní, je třeba si uvědomit, že níže uvedené úvahy, a zejména zkoumání zásady proporcionality by se uplatnily i ve vztahu ke svobodě usazování [29].

C – Zásada volného pohybu kapitálu

72. Před určením, zda je dotčená vnitrostátní právní úprava v souladu se zásadou volného pohybu kapitálu, může být užitečné připomenout charakteristické znaky této základní svobody, která je zřejmě nejméně známou ze základních svobod upravených Smlouvou o ES.

73. Úvodem je třeba poznamenat, že volný pohyb kapitálu se liší od ostatních základních svobod v tom, jak je formulován, což může vyvolávat otázku, zda taková formulace vyvolává nějaké praktické důsledky.

74. Zatímco článek 56 ES obsahuje obecný zákaz omezení pohybu kapitálu, z čl. 58 odst. 1 písm. a) ES je zřejmé, že tímto zákazem není dotčeno právo členských států uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován. Toto právo je však samo o sobě omezeno čl. 58 odst. 3 ES, který upřesňuje, že rozdíly, které členské státy činí mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován, nesmějí představovat prostředek svévolné diskriminace ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu [30].

28 — Viz, obdobně, rozsudek ze dne 3. října 2006, Fidium Finanz (C-452/04, Sb. rozh. s. I-9521, bod 49), a ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, bod 33).

29 — Viz stanovisko generální advokátky Stix-Hackl ve věci Festersen (rozsudek uvedený v poznámce pod čarou 23), bod 30.

30 — Ve vztahu k přímým daním byly tyto zásady zopakovány, kromě jiných, v rozsudcích ze dne 7. září 2004, Manninen (C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 28), a Centro di Musicologia Stauffer, uvedený v poznámce pod čarou 17, bod 31.

75. V rozsudku Manninen měl Soudní dvůr poprvé [31] příležitost posoudit pravomoc členských států vydávat zákony v oblasti přímých daní ve světle zásady volného pohybu kapitálu podle článků 56 ES a 58 ES. Jedna z klíčových zásad, kterou Soudní dvůr v tomto rozsudku stanovil, byla, že pro to, aby vnitrostátní daňová právní úprava rozlišující mezi daňovými poplatníky podle místa, kde je jejich kapitál investován, mohla být považována za slučitelnou s ustanoveními Smlouvy o volném pohybu kapitálu, je třeba, aby se rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo aby bylo odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu, jako je nezbytnost chránit soudržnost daňového systému nebo účinnou daňovou kontrolu [32].

76. Mimoto pro to, aby rozdílné zacházení s právnickými osobami se sídlem ve Francii a právnickými osobami se sídlem v jiných členských státech bylo odůvodněno, nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné pro dosažení cíle sledovaného dotčenou právní úpravou [33].

77. Z výše uvedeného se zdá, že pojem „omezení" v oblasti volného pohybu kapitálu odpovídá pojmu „omezení" ve významu vykládaném Soudním dvorem v oblasti ostatních základních svobod. Tedy, každé opatření, které ztěžuje přeshraniční převod kapitálu nebo jej činí méně atraktivním, a může tak odradit investora od takového převodu, představuje omezení pohybu kapitálu [34].

78. Mimoto, i když je pravda, že zákaz diskriminace nenachází žádnou oporu ve znění čl. 56 odst. 1 ES a nanejvýš ho lze vyvodit nepřímo z čl. 58 odst. 3 ES [35], volný pohyb kapitálu, stejně tak jako všechny základní svobody, zahrnuje zákaz diskriminace. Jeho obsahem je zákaz rozdílného zacházení s účastníky finančních trhů na základě jejich státní příslušnosti, bydliště nebo místa, kde je jejich kapitál investován, pokud nejsou takové rozdíly objektivně odůvodněné.

D – *Právní charakteristika sporné daně*

79. Z výše uvedeného vyplývá, že aby mohlo být odpovězeno na první otázku, je třeba

31 — V rozsudku ze dne 6. června 2000, Verkooijen (C-35/98, Recueil, I-4071, body 43 až 45), již Soudní dvůr poskytl určitý návod k výkladu těchto ustanovení, ale tento návod se týkal jejich bezprostředního předchůdce (článku 67 Smlouvy o ES).

32 — Viz v tomto smyslu rozsudky Verkooijen, uvedený v poznámce pod čarou 31, bod 43; Manninen, uvedený v poznámce pod čarou 30, bod 29, a Centro di Musicologia Stauffer, uvedený v poznámce pod čarou 17, bod 32.

33 — Viz v tomto smyslu rozsudky Verkooijen, uvedený v poznámce pod čarou 31, bod 43; Manninen, uvedený v poznámce pod čarou 30, bod 29, a Centro di Musicologia Stauffer, uvedený v poznámce pod čarou 17, bod 32.

34 — Viz v tomto smyslu stanovisko generální advokátky Kokott ve věci Bouanich (rozsudek Soudního dvora ze dne 19. ledna 2006, C-265/04, Sb. rozh. s. I-923, bod 30).

35 — Viz v tomto smyslu stanovisko generální advokátky Kokott ve věci Bouanich, uvedené v poznámce pod čarou 34, bod 31.

nejprve zjistit, zda sporný francouzský daňový mechanismus představuje omezení pohybu kapitálu.

80. Podle sporné právní úpravy je situací, která vede ke vzniku daňové povinnosti, existence vlastnických práv nebo určitých jiných práv *in rem* k nemovitému majetku ve Francii k 1. lednu daného roku.

81. Právnické osoby se sídlem skutečné správy ve Francii (dále také „rezidenti") jsou od sporné daně osvobozeny. Právnické osoby, které nemají sídlo skutečné správy ve Francii (dále také „nerezidenti"), mají obdobné postavení jako právnické osoby rezidenti, pokud na základě smlouvy nesmějí podléhat většímu daňovému zatížení. Z předkládacího usnesení se zdá, že tato podmínka se týká situace, kdy Francie uzavřela se zemí, ve které má právnická osoba nerezident sídlo skutečné správy, dohodu, která obsahuje ustanovení o zákazu diskriminace, pokud jde o daňové záležitosti. Právnické osoby rezidenti a právnické osoby nerezidenti s obdobným postavením jsou osvobozeny od daně za předpokladu, že splní určité oznamovací povinnosti vůči daňovému orgánu. Konkrétně musí každoročně sdělit nebo převzít a dodržet povinnost sdělit daňovému úřadu na jeho vyžádání umístění a popis nemovitostí ve vlastnictví k 1. lednu, totožnost a adresy svých akcionářů, společníků nebo jiných členů, počet akcií nebo jiných práv, které jsou v držení každého z nich, a údaje o jejich pobytu pro daňové účely.

82. Nadto, právnické osoby nerezidenti mohou být osvobozeny od daně, pokud splňují podmínku, že země nebo území, kde mají své sídlo, uzavřely s Francií úmluvu o správní pomoci v boji proti daňovým únikům a vyhýbaní se daňovým povinnostem. Takové právnické osoby musí každý rok nejpozději 15. května sdělit 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.

83. Z výše uvedeného vyplývá, že zatímco právnická osoba rezident je v zásadě osvobozena od daně, právnická osoba nerezident musí mít sídlo skutečné správy v zemi, která uzavřela s Francií buď úmluvu, která obsahuje ustanovení o zákazu diskriminace, pokud jde o daňové záležitosti, nebo úmluvu, která obsahuje ustanovení o správní pomoci v boji proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem. To představuje rozdílné zacházení s právnickými osobami, které podléhají sporné dani, podle umístění jejich sídla skutečné správy.

84. Mechanismus sporné daně může mít zároveň ten účinek, že investice do nemovitého majetku ve Francii se stávají méně atraktivními pro právnické osoby nerezidenty. Pokud má právnická osoba nerezident sídlo skutečné správy v členském státě, který neuzavřel s Francií úmluvu obsahující ustanovení o zákazu diskriminace, pokud jde o daňové záležitosti, nebo úmluvu o správní pomoci v boji proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, může být nemovitý majetek, který právnická osoba nerezident ve Francii přímo nebo nepřímo vlastní, předmětem sporné daně. To platí i pro právnické osoby, které byly vyloučeny z působnosti takových ustanovení, jak je tomu v případě holdingů 1929, které byly vyloučeny z rozsahu působnosti úmluvy uzavřené mezi Francií a Lucemburskem.

85. Sporná daň tudíž představuje omezení volného pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázáno článkem 56 ES.

E – *Je situace rezidentů a nerezidentů objektivně srovnatelná?*

86. Jak již bylo uvedeno výše, judikatura Soudního dvora stanoví, že aby mohla být vnitrostátní daňová úprava, jako je ta, o kterou se jedná v původním řízení, považována za slučitelnou s ustanoveními Smlouvy o volném pohybu kapitálu, je třeba, aby se rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné.

87. Komise tvrdí, že situaci rezidentů a nerezidentů by bylo možné považovat za rozdílnou, pokud by v případě některých zemí neexistovaly prostředky k získání potřebných údajů o držitelích podílů v určitých právnických osobách, které vlastní nemovitý majetek. Podle názoru Komise takový rozdíl neexistuje u členských států EU, jelikož opatření zaměřená na zlepšení spolupráce, jako je směrnice 77/799, zabezpečují minimální úroveň výměny údajů.

88. Zdá se však, že Soudní dvůr posuzuje objektivní situaci daňových poplatníků spíše vůči daňovému pravidlu [36] než na základě cílů, které by takové pravidlo mohlo sledovat prostřednictvím výjimek, které obsahuje.

89. V projednávané věci se zdá, že pokud jde o situaci, která vede ke vzniku daňové povinnosti, konkrétně to, že právnické osoby

36 — Viz v tomto smyslu rozsudek Manninen, uvedený v poznámce pod čarou 30, bod 36.

mají přímo nebo nepřímo vlastnické nebo jiné právo *in rem* k nemovitému majetku ve Francii k 1. lednu daného roku, jsou právnické osoby, které mají sídlo skutečné správy ve Francii, a právnické osoby, které mají sídlo skutečné správy mimo Francii, ve vztahu ke zdaňování nemovitého majetku ve stejném výchozím postavení.

90. Tato pravidla nemohou bez toho, aby vedla k diskriminaci, zacházet s takovými osobami rozdílně, pokud jde o poskytnutí výhody, jakou je osvobození, ve vztahu ke stejné dani. Francouzský zákonodárce tím, že zacházel s oběma druhy právnických osob stejně pro účely zdanění jejich nemovitého majetku, ve skutečnosti uznal, že v jejich postaveních neexistuje žádný objektivní rozdíl, pokud jde o podrobná pravidla a podmínky týkající se tohoto zdanění, které by mohly odůvodňovat rozdílné zacházení [37].

91. Tudíž, za okolností, o které se jedná v původním řízení, má vnitrostátní právní úprava za následek rozdílné zacházení s právnickými osobami v objektivně srovnatelných situacích.

37 — Viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 28. ledna 1986, Komise v. Francie (270/83, Recueil, s. 273, bod 20). Viz také stanovisko generálního advokáta Lenze ve věci Futura Participations a Singer (rozsudek ze dne 15. května 1997, C-250/95, Recueil, s. I-2471, body 38 a 39).

92. Z toho vyplývá, že takové daňové opatření nemůže v zásadě představovat nestejné zacházení povolené čl. 58 odst. 1 písm. a) ES, pokud ho nelze odůvodnit naléhavými důvody obecného zájmu [38].

F – *Odůvodnění naléhavými důvody obecného zájmu*

93. Francouzská vláda se při odůvodnění sporné daně opírá o důvody týkající se účinnosti daňové kontroly a zabránění tomu, aby docházelo k vyhýbání se daňovým povinnostem a k daňovým únikům.

94. Je ustálenou judikaturou, že zamezení vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům [39] a účinnost daňové kontroly [40] patří mezi naléhavé důvody

38 — Viz v tomto smyslu rozsudky Verkooijen, uvedený v poznámce pod čarou 31, bod 46; Manninen, uvedený v poznámce pod čarou 30, bod 29; Bouanich, uvedený v poznámce pod čarou 34, bod 38, a Centro di Musicologia Stauffer, uvedený v poznámce pod čarou 17, bod 32.

39 — Viz, kromě jiných, rozsudky ze dne 16. července 1998, ICI (C-264/96, Recueil, s. I-4695, bod 26); ze dne 8. března 2001, Metallgesellschaft a další (C-397/98 a C-410/98 Recueil, s. I-1727, bod 57); ze dne 21. listopadu 2002, X a Y (C-436/00, Recueil, s. I-10829, bod 61); ze dne 12. prosince 2002, Lankhorst-Hohorst (C-324/00, Recueil, s. I-11779, bod 37), a Marks & Spencer, uvedený v poznámce pod čarou 18, bod 57.

40 — Viz zejména rozsudek Futura Participations a Singer, uvedený v poznámce pod čarou 37, bod 31.

veřejného zájmu, které mohou odůvodnit omezení výkonu základních svobod [41].

95. Vzhledem k cíli sledovanému vnitrostátní právní úpravou, o kterou se v této věci jedná, se tato odůvodnění do jisté míry překrývají, jelikož dotčená úprava má za cíl zabezpečit shromažďování údajů, které jsou nezbytné pro výběr daně z majetku, a tím zamezit vyhýbaní se daňovým povinnostem a daňovým únikům ve vztahu k této dani.

96. Úvodem je třeba zmínit, že i když Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že účinnost daňové kontroly představuje naléhavý důvod obecného zájmu, který může odůvodnit omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou [42], v praxi se poměrně zdráhá přijmout takové odůvodnění, protože se ho členský stát úspěšně dovolal pouze v jedné věci, která se týkala přímých daní, a to ve věci Futura Participations a Singer [43]. Z judikatury Soudního dvora se zdá, že členský stát může uplatňovat pouze taková opatření, která mu umožní jasně a přesně určit daňové poplatníky, kteří podléhají dané dani, a částku, kterou mají zaplatit [44].

97. Stejnou zdrženlivost lze pozorovat ve vztahu k odůvodněním založeným na boji proti vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům. I když Soudní dvůr uznal, že boj proti vyhýbání se daňovým povinnostem představuje naléhavý důvod veřejného zájmu, který může odůvodnit omezení výkonu základních svobod [45], v praxi ohraničil možnost dovolávat se odůvodnění založeného na boji proti vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům poměrně přísnými omezeními [46].

98. Podle formulace, která se běžně používá v judikatuře, lze totiž překážku svobodě zaručené Smlouvou odůvodnit na základě boje proti vyhýbání se daňovým povinnostem pouze tehdy, pokud je dotčená právní úprava speciálně určená k tomu, aby z daňového zvýhodnění vyloučila čistě vykonstruované operace, jejichž cílem je obcházení vnitrostátního práva [47].

41 — Viz například rozsudek ze dne 4. března 2004, Komise v. Francie (C-334/02, Recueil, s. I-2229, bod 27). Viz také stanovisko generálního advokáta Légera ve věci Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, uvedené v poznámce pod čarou 28, bod 85.

42 — Viz, kromě jiných, rozsudek Komise v. Francie, uvedený v poznámce pod čarou 41, bod 27.

43 — Uvedená v poznámce pod čarou 37, bod 31.

44 — Viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 8. července 1999, Baxter a další (C-254/97, Recueil, s. I-4809, bod 18), a Laboratoires Fournier, uvedený v poznámce pod čarou 17, bod 24.

45 — Viz, kromě jiných, rozsudky ICI, uvedený v poznámce pod čarou 39, bod 26; Metallgesellschaft a další, uvedený v poznámce pod čarou 39, bod 57; X a Y, uvedený v poznámce pod čarou 39, bod 61; Lankhorst-Hohorst, uvedený v poznámce pod čarou 39, bod 37, a Marks & Spencer, uvedený v poznámce pod čarou 18, bod 57.

46 — Viz stanovisko generálního advokáta Légera ve věci Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, uvedené v poznámce pod čarou 28, bod 87.

47 — Viz, kromě jiných, rozsudky ICI, uvedený v poznámce pod čarou 39, bod 26; X a Y, uvedený v poznámce pod čarou 39, bod 61; Lankhorst-Hohorst, uvedený v poznámce pod čarou 39, bod 37; ze dne 11. března 2004, De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Recueil, s. I-2409, bod 50), a Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, uvedený v poznámce pod čarou 28, bod 51.

99. Z toho vyplývá, že k tomu, aby bylo přiměřené, musí být skutečná působnost opatření zaměřeného na boj proti vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům pokud možno omezená pouze na ty případy, které představují reálné riziko vyhýbání se daňovým povinnostem za použití čistě vykonstruovaných operací [48], a s přihlédnutím ke všem jeho podmínkám uplatnění a výjimek musí být určeno k tomu, aby se uplatnilo pouze za velmi specifických okolností, které odpovídají případům, ve kterých je pravděpodobnost rizika vyhýbání se daňovým povinnostem nejvyšší [49].

100. Podle judikatury Soudního dvora jsou „čistě vykonstruované operace" takové operace, které jsou zbaveny hospodářské podstaty [50]. V případě svobody usazování Soudní dvůr rozhodl, že hospodářská podstata předpokládá skutečné usazení dotyčné společnosti v hostitelském státě a výkon skutečné hospodářské činnosti v tomto státě [51].

101. Pokud uplatníme tuto úvahu na volný pohyb kapitálu, zdá se, že to naznačuje, že omezující opatření nesmí jít nad rámec účinného zdaňování nemovitého majetku těch právnických osob, které jsou formálně usazeny v jiném členském státě, když usazení v tomto jiném státě neodpovídá hospodářské realitě.

102. Pokud jde o důkazní břemeno, judikatura Soudního dvora stanoví, že v zásadě je úkolem daňových orgánů dotyčného členského státu prokázat riziko vyhýbání se daňovým povinnostem nebo daňového úniku v jednotlivých případech [52]. Ze skutečnosti, že daňový poplatník využívá svoji základní svobodu usadit se v jiném členském státě, nelze vyvodit, že takový daňový poplatník sleduje podvodný cíl [53]. Obecný předpoklad daňového úniku nebo vyhýbání se daňovým povinnostem nemůže odůvodnit daňové opatření, které ohrožuje cíle Smlouvy [54]. Soudní dvůr zašel tak daleko, že usoudil, že stanovení obecného pravidla, které automaticky vylučuje určité kategorie operací z daňového zvýhodnění, ať již jde skutečně o daňový únik nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, nebo nikoli, nelze považovat za přiměřené [55].

103. Zdá se, že nedávno Soudní dvůr dále rozvinul svůj přístup k obecným předpokladům vyhýbání se daňovým povinnostem

48 — Viz v tomto smyslu rozsudky ICI, uvedený v poznámce pod čarou 39, bod 26; Lankhorst-Hohorst uvedený v poznámce pod čarou 39, bod 37; De Lasteyrie du Saillant, uvedený v poznámce pod čarou 47, bod 50; Marks & Spencer, uvedený v poznámce pod čarou 18, bod 57, a Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, uvedený v poznámce pod čarou 28, bod 51.

49 — Viz v tomto smyslu stanovisko generálního advokáta Légera ve věci Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, uvedené v poznámce pod čarou 28, bod 137.

50 — Viz v tomto smyslu rozsudek Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, uvedený v poznámce pod čarou 28, bod 55.

51 — Viz rozsudek Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, uvedený v poznámce pod čarou 28, bod 54.

52 — Viz stanovisko generálního advokáta Mischa ve věci De Lasteyrie du Saillant, uvedené v poznámce pod čarou 47, bod 59.

53 — Viz v tomto smyslu rozsudky ICI, uvedený v poznámce pod čarou 39, bod 26; Metallgesellschaft, uvedený v poznámce pod čarou 39, bod 57; X a Y, uvedený v poznámce pod čarou 39, body 61 a 62; Lankhorst-Hohorst, uvedený v poznámce pod čarou 39, bod 37; De Lasteyrie du Saillant, uvedený v poznámce pod čarou 47, body 50 a 51.

54 — Viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 26. září 2000, Komise v. Belgie (C-478/98, Recueil, s. I-7587, bod 45), a Komise v. Francie, C-334/02, uvedený v poznámce pod čarou 41, bod 27.

55 — Viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 17. července 1997, Leur-Bloem (C-28/95, Recueil, s. I-4161, bod 44).

a daňových úniků v oblasti přímých daní. V rozsudku Cadbury Schweppes rozhodl, že takový předpoklad by byl přijatelný, pokud by byl prostřednictvím přesných podmínek, které stanoví, určen k tomu, aby se uplatňoval pouze za velmi specifických okolností, které odpovídají případům, ve kterých je pravděpodobnost rizika vyhýbání se daňovým povinnostem nejvyšší. V takovém případě bude mít důkazní břemeno daňový poplatník nerezident, který je pro tento účel v nejlepším postavení, a bude na něm, aby prokázal skutečnou existenci svých činností, které mu umožňují domáhat se prospěchu ze základních svobod [56].

104. Ve světle těchto úvah posoudím, zda je dotčené vnitrostátní opatření vhodné pro účely zajištění daňové kontroly a boje proti vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům a zda nejde nad rámec toho, co je nezbytné pro dosažení těchto cílů.

105. Úmyslem zákonodárce při zavádění sporné daně bylo odradit daňové poplatníky, kteří podléhají francouzské dani z majetku, od toho, aby se vyhýbali své daňové povinnosti tím, že založí ve státech, které neuzavřely s Francií daňovou dohodu obsahující ustanovení o správní pomoci v boji proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, společnosti, které se stanou vlastníky nemovitého majetku nacházejícího se ve Francii [57].

106. Mechanismus sporné daně je tedy zřejmě zaměřen zejména vůči takovým postupům, jejichž cílem je vyhnout se dani z majetku, které by za normálních okolností podléhal nemovitý majetek. Konkrétněji, podle písemných a ústních vyjádření francouzské vlády spočívají postupy, proti kterým se bojuje, v tom, že fyzické osoby, které jsou pro daňové účely rezidenty ve Francii a jejichž nemovitý majetek by normálně podléhal dani z majetku, založí právnické osoby, které jsou pro daňové účely rezidenty mimo Francii, výlučně s cílem vyhnout se placení takové daně z majetku. Fyzické osoby, rezidenti ve Francii, poté zřejmě převedou vlastnictví nebo jiná práva *in rem* k nemovitému majetku ve Francii na právnické osoby, které samy o sobě nepodléhají francouzské dani z majetku.

107. Ke vzniku těžkostí vedou podle všeho ty případy, kdy francouzské daňové orgány nemohou ověřit totožnost a podíly fyzických osob, které mohou být akcionáři nebo společníky takových právnických osob. Podle francouzské vlády tomu tak je, když takové právnické osoby mají sídlo skutečné správy v zemi, která s Francií neuzavřela úmluvu obsahující ustanovení o správní spolupráci.

56 — Viz v tomto smyslu rozsudek Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, uvedený v poznámce pod čarou 28, bod 70.

57 — Podle tvrzení francouzské vlády to uvedla Conseil constitutionnel (francouzská ústavní rada) v rozhodnutí ze dne 29. prosince 1989.

Tvrdí, že v takovém případě francouzské daňové orgány čelí těžkostem při prověřování prohlášení, která podaly právnické osoby zejména ohledně totožnosti a podílů svých akcionářů nebo společníků, a přiznání k dani z majetku fyzických osob, rezidentů ve Francii, které jsou povinny oznámit všechny podíly, které mají ve společnostech ve Francii a v zahraničí, jakými jsou holdingy 1929. Za těchto okolností se mohou fyzické osoby úspěšně skrývat za právnické osoby, aby se vyhnuly placení daně z nemovitého majetku, kterou by jinak musely zaplatit, pokud by ho vlastnily svým jménem.

108. S cílem zabránit takovým postupům je daň stanovená v článcích 990 D a 990 E CGI zaměřená zejména na ty právnické osoby, které mají hlavní sídlo správy v zemích, od kterých Francie nemůže získat potřebné údaje o fyzických osobách, které vlastní podíly v právnických osobách. Dotčená francouzská právní úprava tak podmiňuje osvobození právnických osob nerezidentů od daně existencí smluvního ustanovení o správní spolupráci nebo o zákazu diskriminace v oblasti daní. S ohledem na posledně uvedené ustanovení francouzská vláda poznamenala, že z jakékoliv daňové smlouvy, která obsahuje ustanovení o zákazu diskriminace, bude a *fortiori* vyplývat existence správní spolupráce.

109. Zdá se tudíž, že rozhodujícím kritériem pro osvobození od daně je ve skutečnosti zajištění, prostřednictvím dvoustranné daňové smlouvy, toho, že francouzská daňová správa může požadovat přímo od zahraničních daňových orgánů všechny údaje nezbytné pro prověření prohlášení právnických osob, které mají vlastnická a jiná práva *in rem* k nemovitému majetku ve Francii, v souladu s článkem 990 E CGI, jakož i prohlášení fyzických osob pro daňové účely rezidentů ve Francii ve vztahu k jejich majetku, který je předmětem daně z majetku.

110. Dotčená francouzská právní úprava tím, že zdaňuje všechny právnické osoby, které nesplňují tento požadavek, má za následek zdanění nemovitého majetku právnických osob použitých jako „zástěna" fyzickými osobami, které by jinak podléhaly dani z majetku. Sporná daň tedy umožňuje bojovat proti takovým postupům, které sledují výlučně cíl vyhnout se placení daně z majetku, kterou by jinak byly povinny zaplatit fyzické osoby ve Francii, nebo je přinejmenším učinit méně atraktivními. Je proto vhodná pro účely zajištění daňové kontroly a boje proti vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům.

111. Zbývá nicméně určit, zda sporná daň jde nad rámec toho, co je nezbytné pro dosažení tohoto cíle.

112. Dotčená vnitrostátní právní úprava podle všeho vychází z předpokladu, že všechny země, se kterými Francie neuzavřela dvoustrannou daňovou smlouvu obsahující buď ustanovení o správní spolupráci nebo ustanovení o zákazu diskriminace v daňových věcech, pravděpodobně poskytují útočiště právnickým osobám používaným fyzickými osobami jako nástroj pro vyhnutí se placení daně z majetku. Stejný předpoklad se uplatňuje na právnické osoby, jakými jsou holdingy 1929, které byly vyloučeny z rozsahu působnosti dvoustranných daňových smluv.

113. Zdá se, že francouzská vláda odůvodňuje tento předpoklad zejména tím, že obecně poukazuje na škodlivost holdingů 1929.

114. V této souvislosti je třeba poznamenat, že škodlivost tohoto právního režimu vskutku uznala jak OECD [58], tak i Rada pro hospodářské a finanční záležitosti (Ecofin Council) v průběhu přijímání kodexu chování při zdaňování podnikatelské činnosti [59]. Lucemburský právní režim, který se uplatní na holdingy 1929, byl uveden ve zprávě skupiny „Kodex chování", odpovědné za vyhodnocování vnitrostátních opatření, která by mohla spadat do rozsahu působnosti kodexu jako škodlivá opatření. Vyžadovalo se tudíž postupné zrušení tohoto daňového režimu [60].

115. Tyto faktory ale nemohou ovlivnit rozsah práv, která hospodářským subjektům přiznávají základní svobody. Kodex chování je podle své preambule politickým závazkem a nedotýká se práv a povinností členských států nebo příslušných oblastí pravomocí členských států a Společenství, které vyplývají ze Smlouvy [61]. Uvedení holdingů 1929 mezi těmi daňovými opatřeními, která jsou škodlivá pro jednotný trh, nemůže omezit právo investora, přiznané Smlouvou na základě článku 56 ES, investovat v konkrétním členském státě, pokud má sídlo skutečné správy v jiném členském státě, a to ani tehdy, pokud má tento investor

58 — Právní režim holdingů 1929 je OECD soustavně uváděn jako škodlivý daňový postup. Viz zpráva za rok 2006 týkající se projektu OECD o škodlivých daňových postupech dostupná na http://www.oecd.org/dataoecd/1/17/37446434.pdf.

59 — Usnesení Rady a zástupců vlád členských států, kteří se sešli na zasedání Rady dne 1. prosince 1997, o kodexu chování při zdaňování podnikatelské činnosti (Úř. věst. 1998, C 2, s. 2). Kodex se týká „těch opatření, která významně ovlivňují nebo by mohla ovlivňovat umístění hospodářských činností ve Společenství", a obsahuje závazek členských států pozastavit a zrušit taková opatření.

60 — Tato zpráva je dostupná na internetu na http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/primarolo_en.pdf.

61 — Viz stanovisko generálního advokáta Légera ve věci Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, uvedené v poznámce pod čarou 28, bod 57.

strukturu společnosti, která podléhá daňovému systému, který je považován za škodlivý pro jednotný trh.

116. Skutečnost, že holdingy 1929 byly označeny za režim státní pomoci neslučitelný se společným trhem [62], tuto analýzu nemění. Smlouva totiž v článcích 87 ES a 88 ES obsahuje specifická ustanovení, která jsou určena k posouzení slučitelnosti takového opatření se společným trhem a k odstranění jeho škodlivých účinků na tento trh. Skutečnost, že taková forma společnosti a její daňový režim nejsou v souladu pravidly Smlouvy, tedy nemůže členský stát opravňovat k tomu, aby přijal jednostranná opatření s cílem zabránit jejich účinkům tím, že omezí svobodu pohybu [63].

117. V důsledku toho tvrzení, které se opírá o škodlivost konkrétního vnitrostátního daňového režimu nebo formy společnosti, nelze jako takové rozhodně přijmout jako odůvodnění obecného odmítnutí přiznat daňové zvýhodnění ve formě osvobození od daně celé kategorii právnických osob rezidentů v jiném členském státě.

62 — Rozhodnutí Komise ze dne 19. července 2006 týkající se režimu podpory C 3/2006 poskytovaného Lucemburskem holdingovým společnostem „1929" a „miliardovým" holdingům (Úř. věst. 2006, L 366, s. 47).

63 — Viz stanovisko generálního advokáta Légera ve věci Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, uvedený v poznámce pod čarou 28, bod 58.

118. Pro účely odůvodnění dotčené vnitrostátní právní úpravy francouzská vláda poukazuje i na těžkosti při získávání údajů od zemí, se kterými neexistuje žádná účinná správní spolupráce.

119. Francouzská vláda, kterou v jejím názoru podporuje nizozemská, italská a řecká vláda a vláda Spojeného království, konkrétně uvádí, že restriktivní přístup k osvobození od sporné daně je nezbytný z důvodu těžkostí, které francouzské daňové orgány mají při dokazování vyhýbání se daňovým povinnostem nebo daňových úniků, pokud neexistují spolehlivé údaje pro prověření údajů, které poskytli daňoví poplatníci ve svých daňových přiznáních. Tyto těžkosti spočívají ve skutečnosti, že důkazní břemeno při vyhýbání se daňovým povinnostem obvykle mají daňové orgány. Pokud neexistuje možnost prověřit si údaje ve vztahu k údajům, které jsou francouzské orgány schopné získat vlastními prostředky, což může zahrnovat poskytnutí správní pomoci ze strany zahraničních daňových orgánů, je existující předpoklad vyhýbání se daňovým povinnostem odůvodněný.

120. Tento argument vznáší otázku účinnosti správní spolupráce, která je dostupná mezi členskými státy na základě směrnice 77/799.

121. Z mé odpovědi na druhou a třetí otázku vyplývá, že sporná daň spadá do rozsahu působnosti směrnice 77/799, která se uplatní

na skutkové okolnosti sporu před předkládajícím soudem.

122. Podle Komise a ELISA umožňuje směrnice francouzským daňovým orgánům získat všechny nezbytné údaje pro vybírání daně z majetku.

123. Podle názoru francouzské vlády a všech ostatních členských států, které se zúčastnily řízení, je ale v konkrétním případě holdingů 1929 účinnost směrnice 77/799 sporná vzhledem ke znění čl. 8 odst. 1. Podle článku 8 směrnice není členský stát, který je požádán o poskytnutí údaje, povinen tak učinit, pokud právní předpisy nebo správní praxe neopravňují příslušné orgány členského státu, který má poskytnout údaj, k získávání a použití takových údajů pro vlastní daňové účely. V této souvislosti francouzská vláda poukazuje na platné právní předpisy Lucemburska [64], které vyžadují, aby takové holdingy poskytovaly pouze údaje o svém právním postavení, a stanoví, že od holdingů 1929 nelze požadovat žádné údaje pro daňové účely.

124. Jako odpověď na toto tvrzení je třeba uvést, že podle ustálené judikatury Soudního dvora se členský stát může dovolávat směrnice 77/799, aby od příslušných orgánů jiného členského státu získal veškeré nezbytné údaje, které by mu mohly umožnit správné vyměření daní, které směrnice pokrývá [65].

125. V projednávané věci nelze vyloučit, že vzhledem k článku 8 směrnice 77/799 může vnitrostátní právní úprava Lucemburska vést k tomu, že pro francouzské orgány je obtížné získat přímo od lucemburských úřadů některé druhy údajů, které jsou nezbytné pro zamezení vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům, především ve vztahu k právní struktuře a totožnosti společníků holdingů 1929.

126. Je ovšem třeba poznamenat, že v podobných věcech, ve kterých členské státy tvrdily, že směrnice je neúčinná ve vztahu

64 — Konkrétně: Reglement grand-ducal du 24 mars 1989 précisant le secret bancaire en matière fiscale et délimitant le droit d'investigation des administrations fiscales (vyhláška velkovévodství ze dne 24. března 1989, kterou se upravuje bankovní tajemství v daňové oblasti a určuje rozsah vyšetřovacích práv daňových orgánů) (Mém. A-15 ze dne 28. března 1989). Článek 4 stanoví, že pro účely zdaňování daňových poplatníků nelze požadovat žádné údaje od holdingových společností ve smyslu zákona ze dne 31. července 1929.
Článek 5 uvádí, že ve vztahu k takovým holdingovým společnostem má právo kontroly a vyšetřování registrační správa a je omezené na zjištění a prozkoumání skutkového stavu a údajů týkajících se daňového postavení společnosti a údajů nezbytných pro zabezpečení a ověření řádného a správného vybírání daní a poplatků, které je společnost povinna zaplatit.

65 — Viz, kromě jiných, rozsudky ze dne 28. ledna 1992, Bachmann (C-204/90, Recueil, s. I-249, bod 18); Halliburton, uvedený v poznámce pod čarou 11, bod 22; ze dne 3. října 2002, Danner (C-136/00, Recueil, s. I-8147, bod 49); ze dne 26. června 2003, Skandia a Ramstedt (C-422/01, Recueil, s. I-6817, bod 42); Komise v. Francie, uvedený v poznámce pod čarou 41, bod 31; Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, uvedený v poznámce po čarou 28, bod 71, a ze dne 30. ledna 2007, Komise v. Dánsko (C-150/04, Sb. rozh. s. I-1163, bod 52).

k členským státům, které praktikují bankovní tajemství, Soudní dvůr v minulosti takový argument odmítl. Rozhodl, že i když čl. 8 odst. 1 směrnice neukládá daňovým orgánům členských států žádnou povinnost spolupracovat, pokud jejich právní předpisy nebo správní praxe příslušným orgánům brání, aby prováděly šetření nebo získávaly a používaly údaje pro vlastní účely těchto států, nemožnost požadovat takovou spolupráci nemůže odůvodnit nepřiznání daňového zvýhodnění. Nic totiž nebrání dotyčným daňovým orgánům vyžadovat od dotyčného důkazy, které považují za nezbytné, a popřípadě odmítnout daňové zvýhodnění, včetně osvobození od daně, pokud tyto důkazy nejsou předloženy [66]. Nelze totiž a *priori* vyloučit, že by daňový poplatník mohl předložit vhodný listinný důkaz umožňující daňovým orgánům členského státu, které ukládají daně, zřetelně a přesně zjistit, že se nepokouší vyhnout se nebo obejít placení daní [67].

127. V kontextu projednávané věci se zdá, že to naznačuje, že i když „zákonná překážka" tohoto druhu, která má za následek, že je nemožné požadovat spolupráci přímo od lucemburských daňových orgánů, může ověřování údajů ztížit, neodůvodňuje úplně odmítnutí daňového zvýhodnění ve vztahu k investicím, které provedli investoři z tohoto členského státu. Pokud by totiž holdingy 1929 žádaly o osvobození od sporné daně, francouzské daňové orgány by mohly požadovat od samotných těchto holdingů důkazy, které by považovaly za nezbytné pro zajištění úplné transparentnosti jejich vlastnictví a struktury společníků [68]. Francouzské orgány by mohly například požadovat příslušné úřední důkazy potřebné k tomu, aby mohl být odhrnut závoj anonymity, za kterým se některé fyzické osoby pokoušejí skrývat svá majetková práva.

128. V tomto ohledu lze dodat, že je třeba zajistit, aby požadavky na listinné důkazy, které se vyžadují, nepřesáhly rámec toho, co je nezbytné pro účely dosažení cíle zajistit požadované údaje [69].

129. V projednávané věci se zdá, že tyto požadavky nejsou splněny, jelikož dotčená francouzská právní úprava neumožňuje právnickým osobám, které nespadají do rozsahu působnosti daňové smlouvy o správní spolupráci, ale investovaly do nemovitého majetku ve Francii, aby předložily listinné důkazy k prokázání totožnosti akcionářů nebo společníků těchto právnic-

66 — Viz rozsudky Bachmann, uvedený v poznámce pod čarou 65, bod 20; ze dne 28. ledna 1992, Komise v. Belgie (C-300/90, Recueil, s. I-305, bod 13); Komise v. Francie, uvedený v poznámce pod čarou 41, bod 32, a Komise v. Dánsko, uvedený v poznámce pod čarou 65, bod 54.

67 — Viz v tomto smyslu rozsudky Laboratoires Fournier, uvedený v poznámce pod čarou 17, bod 25, a Baxter, uvedený v poznámce pod čarou 44, body 19 a 20.

68 — Viz v tomto smyslu Centro di Musicilogia Stauffer, uvedený v poznámce pod čarou 17, bod 48.

69 — Viz v tomto smyslu stanovisko generálního advokáta Poiarese Madura ve věci Marks & Spencer, uvedené v poznámce pod čarou 18, bod 81.

kých osob a jakékoliv další údaje, které daňové orgány považují za nezbytné. V důsledku toho se zdá, že jim je za všech okolností bráněno, aby prokázaly, že nesledují podvodný cíl [70].

130. Dotčená právní úprava tak může vést ke značným „vedlejším" škodlivým následkům, protože i když může právem sankcionovat takové holdingy 1929, které byly založeny fyzickými osobami, které jsou pro daňové účely rezidenty ve Francii, za účelem vyhnout se placení francouzské daně z nemovitého majetku ve Francii, bude sankcionovat i jiné holdingy 1929, které vlastní nemovitý majetek ve Francii.

131. V důsledku toho právnické osoby, které budou muset zaplatit spornou daň, pravděpodobně přesahují skupinu těch fyzických osob, které se pokoušejí vyhnout se zaplacení daně z majetku tak, že zůstanou anonymními akcionáři nebo společníky právnických osob, které mají sídlo v zemi, s níž Francie neuzavřela smlouvu obsahující ustanovení o správní spolupráci, a nebo které byly na základě úmluvy vyloučeny z působnosti takového ustanovení, jako jsou například holdingy 1929.

132. Z toho vyplývá, že francouzská vláda mohla přijmout méně omezující opatření, aby dosáhla cíle zajistit účinnou daňovou kontrolu a bojovat proti vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům. Rozdílné zacházení, které existuje na základě dotčené vnitrostátní právní úpravy mezi právnickými osobami rezidenty a nerezidenty, není tudíž přiměřené cíli, který sleduje.

133. Odpověď na první otázku by tedy měla znít tak, že ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu kapitálu (článek 56 a následující ES) brání členskému státu, aby zachoval daň z tržní hodnoty nemovitého majetku, od které jsou osvobozeny právnické osoby, jež jsou pro daňové účely rezidenty ve Francii, zatímco osvobození právnických osob, jež jsou rezidenty v jiném členském státě, je podmíněno existencí dvoustranné úmluvy, která obsahuje buď ustanovení o správní pomoci v boji proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem nebo ustanovení o zákazu diskriminace z důvodu státní příslušnosti, podle kterého nesmějí být právnické osoby nerezidenti zdaňovány víc než právnické osoby rezidenti.

VIII – Čtvrtá otázka

134. Podstatou čtvrté otázky vnitrostátního soudu je, zda Francie musí v případě, že uzavřela se státem úmluvu obsahující usta-

70 — Zdá se, že z „Instruction administrative" ze dne 13. října 2000 (Bulletin officiel des impôts 7 Q-1-00) vyplývá, že osoba bude muset uhradit spornou daň i tehdy, pokud je totožnost jejích akcionářů nebo společníků francouzským daňovým orgánům známa.

novení o zákazu diskriminace, které umožňuje právnickým osobám usazeným v tomto státě úspěšně se domáhat osvobození od daně stanoveného v čl. 990 E odst. 3 CGI, podle článku 56 ES a 43 ES rozšířit toto daňové zvýhodnění tak, aby zahrnovalo právnické osoby usazené v jiném členském státě, jakým je například Lucembursko, který není vázán vůči Francii úmluvou obsahující takové ustanovení o zákazu diskriminace, pokud tyto právnické osoby vlastní nemovitý majetek ve Francii. Jinak řečeno, otázka směřuje k určení, zda články 56 ES a 43 ES mají za následek rozšíření působnosti ustanovení o zákazu diskriminace, které bylo uzavřeno mezi Francií a jiným členským státem nebo třetí zemí, na právnické osoby, které jsou pro daňové účely rezidenty v jakémkoliv jiném členském státě a vlastní nemovitý majetek ve Francii.

135. Vzhledem k mým odpovědím na předcházející otázky mám za to, že na čtvrtou otázku není nutné odpovídat.

IX – Závěry

136. Vzhledem k výše uvedenému navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky takto:

„1) Ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu kapitálu (článek 56 a následující ES) brání členskému státu, aby zachoval daň z tržní hodnoty nemovitého majetku, od které jsou osvobozeny společnosti, jež jsou pro daňové účely rezidenty ve Francii, zatímco osvobození společností, jež mají své daňové sídlo v jiném členském státě, je podmíněno existencí dvoustranné úmluvy, která

obsahuje buď ustanovení o správní pomoci v boji proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem nebo ustanovení o zákazu diskriminace z důvodu státní příslušnosti, když společnosti, jež mají své daňové sídlo v jiném členském státě než ve Francii, jsou zdaňovány víc než právnické osoby, jež mají své sídlo skutečné správy ve Francii.

2) Taková daň, jako je dotčená daň, představuje daň z majetku ve smyslu článku 1 směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní.

3) Povinnosti týkající se vzájemné pomoci v oblasti daní, které jsou uloženy členským státům směrnicí 77/799, brání tomu, aby členské státy zavedly, na základě dvoustranné úmluvy o správní pomoci v oblasti daní, povinnosti téže povahy, přičemž vyloučí jednu kategorii daňových poplatníků, jako jsou lucemburské holdingové společnosti, pouze tehdy, pokud by provádění dvoustranné úmluvy bránilo použitelnosti směrnice na tyto daňové poplatníky."