STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA PEDRA CRUZ VILLALÓNA přednesené dne 9. prosince 2010[1]

Obsah

I – Právní rámec ..... I - 3324

A – Právní rámec Unie ..... I - 3324

B – Vnitrostátní právní rámec ..... I - 3328

II – Skutkové okolnosti ..... I - 3329

III – Řízení před Soudním dvorem a předběžné otázky ..... I - 3330

IV – K první předběžné otázce ..... I - 3330

A – Úvodní poznámky ..... I - 3331

1. Volný pohyb kapitálu a jeho zaměření navenek ..... I - 3331

2. Zámořské země a území a jejich právní postavení v právu Unie ..... I - 3332

3. Shrnutí ..... I - 3337

B – Použitelnost článku 63 SFEU na ZZÚ ..... I - 3337

1. Použití volného pohybu kapitálu nebo svobody usazování ..... I - 3337

2. Nepoužitelnost čl. 63 odst. 1 SFEU v důsledku rozhodnutí 91/482 a 2001/822 ..... I - 3339

1 — Původní jazyk: španělština.

3. K použitelnosti článku 63 SFEU na základě doložky *stand-still* stanovené v čl. 64 odst. 1 SFEU ..... I - 3342

C – Porušení článku 63 SFEU ..... I - 3345

1. K existenci omezení volného pohybu kapitálu ..... I - 3345

2. K odůvodněnosti omezení ..... I - 3348

V – Ke druhé předběžné otázce ..... I - 3353

VI – Závěry ..... I - 3355

1. Tribunal de grande instance de Paris pokládá dvě předběžné otázky ohledně slučitelnosti Smluv a francouzské daňové úpravy, která pro účely udělení osvobození od daně z nemovitostí právnických osob provádí rozlišení podle toho, zda má osoba povinná k dani sídlo skutečného vedení v třetím státě, nebo v členském státě. Projednávaná věc navíc vykazuje zvláštnost v tom, že místem, v němž má dotčená společnost sídlo skutečného vedení, jsou Britské Panenské ostrovy, které, jak známo, nejsou třetím státem, nýbrž zámořským územím podléhajícím zvláštním pravidlům obsaženým v článku 198 a následujících Smlouvy o fungování Evropské unie.

2. Soudní dvůr je zde tudíž povolán vyložit pravidla volného pohybu kapitálu s ohledem na zvláštnosti, které obsahuje režim „zámořských zemí a území“ (dále jen „ZZÚ“), zejména pokud se členské státy dovolávají boje proti daňovým podvodům jako argumentu na obhajobu legality určitého omezení svobody.

3. Otázka je nastolena v kontextu, který je zdejšímu soudu znám, neboť měl nedávno ve věcech ELISA a Établissements Rimbaud [2] příležitost posuzovat stejnou právní úpravu, jako je úprava dotčená v tomto řízení, i když

2 — Rozsudky ze dne 11. října 2007 (C-451/05, Sb. rozh. s. I-8251) a ze dne 28. října 2010 (C-72/09, Sb. rozh. s. I-10659).

byla použita na omezení vůči jiným členským státům a státům Evropského hospodářského prostoru. Projednávaná věc tak Soudnímu dvoru umožní doplnit svou judikaturu poskytnutím odpovědi na specifické otázky, které vyvolávají ZZÚ.

I – Právní rámec

A – *Právní rámec Unie*

4. Články 63 až 65 SFEU upravují volný pohyb kapitálu následujícím způsobem:

„*Článek 63*

1. V rámci této kapitoly jsou zakázána všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi.

2. V rámci této kapitoly jsou zakázána všechna omezení plateb mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi.

Článek 64

1. Článkem 63 není dotčeno používání žádných omezení vůči třetím zemím, která existují ke dni 31. prosince 1993 podle vnitrostátního práva nebo práva Unie ve vztahu k pohybu kapitálu do nebo ze třetích zemí, zahrnujícího přímé investice včetně investic do nemovitostí, usazování, poskytování finančních služeb či přijetí cenných papírů na kapitálové trhy. S ohledem na omezení existující ve vnitrostátních právních řádech Bulharska, Estonska a Maďarska je odpovídajícím dnem 31. prosinec 1999.

[…]

Článek 65

1. Článkem 63 není dotčeno právo členských států:

a) uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován;

b) učinit všechna nezbytná opatření, jež by zabránila porušování vnitrostátních právních předpisů, zejména v oblasti daňového práva a dohledu nad finančními

institucemi, nebo stanovit postupy pro ohlašování pohybu kapitálu pro účely správní či statistické, nebo učinit opatření odůvodněná veřejným pořádkem či veřejnou bezpečností.

řízení je pak zejména důležité uvést následující ustanovení:

„Článek 198

[…]

Členské státy se shodují, že k Unii přidruží mimoevropské země a území, které mají zvláštní vztah k Dánsku, Francii, Nizozemsku nebo Spojenému království. Tyto země a území (dále jen ‚země a území') jsou vyjmenovány v příloze II.

3. Opatření a postupy uvedené v odstavcích 1 a 2 nesmějí představovat ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 63.

Účelem přidružení je podporovat hospodářský a sociální rozvoj těchto zemí a území a navazovat úzké hospodářské vztahy mezi nimi a Unií jako celkem.

4. Nebudou-li přijata opatření podle čl. 64 odst. 3, může Komise, nebo nepřijme-li Komise rozhodnutí do tří měsíců od žádosti dotčeného členského státu, Rada přijmout rozhodnutí o tom, že se omezující daňová opatření přijatá členským státem vůči jedné nebo více třetím zemím považují za slučitelná se Smlouvami, pokud jsou odůvodněna některým z cílů Unie a jsou slučitelná s řádným fungováním vnitřního trhu. Rada rozhoduje jednomyslně na žádost členského státu."

V souladu se zásadami vytyčenými v preambuli této Smlouvy má přidružení sloužit především podpoře zájmů a blahobytu obyvatel těchto zemí a území a tomu, aby byly vedeny k hospodářskému, sociálnímu a kulturnímu rozvoji, o nějž usilují.

Článek 199

5. Režim ZZÚ je pak zakotven v části čtvrté SFEU. Pro účely tohoto

Přidružení sleduje následující cíle:

1) Členské státy uplatňují při obchodních stycích se zeměmi a územími stejné zacházení, jaké si vzájemně poskytují na základě Smluv.

2) Každá země nebo území uplatňuje při svých obchodních stycích se členskými státy a ostatními zeměmi a územími stejné zacházení, jaké uplatňuje vůči tomu evropskému státu, s nímž udržuje zvláštní vztahy.

3) Členské státy se podílejí na investicích, které vyžaduje postupný rozvoj těchto zemí a území.

4) U investic financovaných Unií je účast na veřejných soutěžích a dodávkách umožněna za stejných podmínek všem fyzickým i právnickým osobám, které jsou státními příslušníky členských států nebo zemí a území.

5) Na právo usazování státních příslušníků a společností ve vztazích mezi členskými státy a zeměmi a územími se vztahují s vyloučením jakékoli diskriminace ustanovení a postupy stanovené v kapitole o právu usazování, nestanoví-li zvláštní předpisy přijaté podle článku 203 jinak.

[…]

Článek 203

Rada na návrh Komise jednomyslně na základě zkušeností získaných z přidružení zemí a území k Unii a na základě zásad vymezených Smlouvami stanoví podrobnosti a postup pro přidružování zemí a území k Unii. Pokud dotyčná ustanovení přijímá Rada zvláštním legislativním postupem, rozhoduje na návrh Komise jednomyslně po konzultaci s Evropským parlamentem."

6. Příloha II ke Smlouvě o FEU týkající se ZZÚ, na něž se vztahuje část čtvrtá Smlouvy, zahrnuje mimo jiné Britské Panenské ostrovy.

7. Rozhodnutím Rady 91/482/EHS ze dne 25. července 1991 o přidružení zámořských zemí a území k Evropskému hospodářskému společenství *(neoficiální překlad)*[3] tehdejší Evropské hospodářské společenství přijalo zvláštní ustanovení použitelná na vztahy se ZZÚ. Uvedené rozhodnutí zůstalo v platnosti až do dne 1. prosince 2001.

3 — Úř. věst. L 263, s. 1.

8. Ve vztahu k pohybu kapitálu bylo stanoveno následující:

„Článek 180

1. Pokud jde o pohyb kapitálu spojený s investicemi a běžnými platbami, příslušné orgány ZZÚ a členské státy Společenství se v oblasti měnových transakcí zdrží přijímání opatření, která jsou neslučitelná s povinnostmi vyplývajícími z uplatnění ustanovení tohoto rozhodnutí v oblasti obchodu se zbožím a službami, usazování a průmyslové spolupráce. Tyto povinnosti však nebrání uplatnění nezbytných ochranných opatření z důvodů spojených se závažnými hospodářskými problémy nebo vážnými problémy platební bilance.

2. Pokud jde o měnové transakce spojené s investicemi a běžnými platbami, příslušné orgány ZZÚ na straně jedné a členské státy na straně druhé se podle možností vůči sobě zdrží přijímání diskriminačních opatření nebo přiznávání příznivějšího zacházení se třetími státy při plném zohlednění měnícího se mezinárodního měnového systému, existence zvláštních měnových dohod a problémů platební bilance.

Jestliže se taková opatření nebo takové zacházení ukážou jako nevyhnutelná, zůstanou zachována nebo budou přijata v souladu s mezinárodními měnovými pravidly a bude učiněno vše pro snížení negativních důsledků pro zúčastněné strany.“ (neoficiální překlad)

9. Dne 2. prosince 2001 vstoupilo v platnost rozhodnutí Rady 2001/822/ES ze dne 27. listopadu 2001 o přidružení ZZÚ k Evropskému společenství [4]. Tento předpis, který nahrazuje rozhodnutí 91/482, zakotvuje rovněž zvláštní ustanovení o kapitálu:

„Článek 47

Běžné platby a pohyb kapitálu

1. Aniž je dotčen odstavec 2,

a) neuvalí členské státy a orgány ZZÚ žádná omezení na jakékoli platby ve volně směnitelné měně na běžný účet platební bilance mezi rezidenty Společenství a ZZÚ;

4 — Úř. věst. L 314, s. 1; Zvl. vyd. 11/38, s. 319.

b) pokud jde o transakce na kapitálovém účtu platební bilance, neuvalí členské státy a orgány ZZÚ žádná omezení na volný pohyb kapitálu pro přímé investice do společností vytvořených v souladu s právem hostitelského členského státu, země nebo území, a zajistí likvidaci a repatriaci aktiv vytvořených těmito investicemi a veškerého zisku z nich pocházejícího.

2. Společenství, členské státy a ZZÚ jsou oprávněny přijímat opatření uvedená obdobně v článcích 57, 58, 59, 60 a 301 Smlouvy v souladu s tam uvedenými podmínkami. […] Při přijetí takových opatření se orgány ZZÚ, členský stát nebo Společenství neprodleně vzájemně informují a co nejdříve si navzájem předloží harmonogram zrušení dotyčných opatření."

B – *Vnitrostátní právní rámec*

10. Podle čl. 990 D prvního pododstavce code général des impôts (francouzský všeobecný daňový zákoník; dále jen „CGI"), právnické osoby, které přímo nebo prostřednictvím zprostředkovatele vlastní jednu nebo více nemovitostí umístěných ve Francii nebo mají věcná práva vůči takovým nemovitostem, jsou povinné k roční dani ve výši 3 % tržní hodnoty těchto nemovitostí nebo práv. Tato daň se vztahuje na všechny druhy právnických osob, včetně společností, nadací a sdružení.

11. U zmíněné daně zavádí článek 990 E CGI následující osvobození:

„Dani stanovené v článku 990 D nepodléhají:

1. Právnické osoby, jejichž nemovitá aktiva ve smyslu článku 990 D nacházející se ve Francii představují méně než 50 % jejich francouzských aktiv. Pro použití tohoto ustanovení se do nemovitých aktiv nezahrnují aktiva, která právnická osoba uvedená v článku 990 D nebo zprostředkovatel určí ke svému vlastnímu podnikání jinému než s nemovitostmi.

2. Právnické osoby, které mají sídlo v zemi nebo na území, které uzavřely s Francií úmluvu o správní pomoci v boji proti daňovým podvodům a únikům, a které každoročně nejpozději 15. května sdělí na místě stanoveném vyhláškou uvedenou v článku 990 F umístění, popis a hodnotu nemovitostí ve svém vlastnictví

k 1. lednu, totožnost a adresy svých společníků ke stejnému datu a počet akcií nebo podílů, které jsou v držení každého z nich.

3. Právnické osoby, které mají sídlo skutečného vedení 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 orgánu na jeho vyžádání umístění a popis nemovitostí ve svém vlastnictví k 1. lednu, totožnost a adresy svých akcionářů, společníků nebo jiných členů, počet akcií, podílů nebo jiných práv, které jsou v držení každého z nich, a údaje o jejich pobytu pro daňové účely. Povinnost se přijímá dnem, kdy právnická osoba nabyla nemovitost nebo právo k ní nebo podíl uvedený v článku 990 D, nebo nejpozději 15. května 1993 pro nemovitosti, práva nebo podíly, které již jsou v držení nebo ve vlastnictví k 1. lednu 1993 […]."

II – Skutkové okolnosti

12. Společnost SARL Prunus (dále jen „Prunus") je obchodní společností se sídlem v Paříži, Francie. Veškeré podíly k ní vlastní společnost SA Polonium (dále jen „Polonium"), holdingová společnost se sídlem v Lucembursku. Společnost Polonium je dále společností vlastněnou ze 100 % rovným dílem společnostmi Lovett Overseas SA (dále jen „Lovett") a Grebell Investments SA (dále jen „Grebell"), obě se sídlem na Britských Panenských ostrovech.

13. V letech 1998 až 2002 vlastnila společnost Prunus tři nemovitosti v Paříži, přičemž učinila příslušné prohlášení vůči francouzské daňové správě. Podle článku 990 E CGI byla společnost Prunus osvobozena od daně ve výši 3 % z nemovitostí vlastněných právnickými osobami. Společnosti Lovett a Grebell však byly jako nepřímí držitelé podílů ve společnosti Prunus povinnými k uvedené dani každá z 50 %, neboť nenastal žádný z případů osvobození stanovených v uvedeném článku 990 E CGI. Daňová správa jim tedy dne 7. května 2003 vyměřila daň dlužnou za roky 2001 a 2002.

14. Francouzské orgány požadovaly na společnosti Prunus jakožto solidární dlužnici uhrazení daňového dluhu společností Lovett a Grebell. Proti tomuto rozhodnutí podala společnost Prunus stížnost, jež byla zamítnuta dne 12. prosince 2006. Proti zamítavému rozhodnutí podala žalobu k Tribunal de grande instance de Paris, tedy k soudu, který se podle článku 267 SFEU s projednávanou žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce obrátil na Soudní dvůr.

III – Řízení před Soudním dvorem a předběžné otázky

15. Žádost Tribunal de grande instance de Paris o rozhodnutí o předběžné otázce byla zapsána do rejstříku kanceláře Soudního dvora dne 29. září 2009 a obsahuje dvě otázky následujícího znění:

„1. Brání článek 56 a následující Smlouvy o ES takovým ustanovením vnitrostátních právních předpisů, jaké stanoví článek 990 D a následující code général des impôts, které poskytují právnickým osobám, jež mají své sídlo skutečného vedení ve Francii nebo od 1. ledna 2008 v členském státě Evropské unie, možnost využít osvobození od sporné daně, a které podřizují tuto možnost, pokud jde o právnické osoby, které mají své sídlo skutečného vedení na území třetího státu, existenci úmluvy o správní pomoci uzavřené mezi Francií a tímto státem za účelem boje proti daňovým podvodům a únikům nebo skutečnosti, že podle dohody, která obsahuje ustanovení o zákazu diskriminace z důvodu státní příslušnosti, tyto právnické osoby nesmí podléhat vyššímu zdanění, než jakému podléhají právnické osoby, jež mají své sídlo skutečného vedení ve Francii?

2. Brání článek 56 a následující Smlouvy o ES takovým ustanovením vnitrostátních právních předpisů, jaké stanoví článek 990 F code général des impôts, které umožňují daňovým orgánům učinit solidárně odpovědnou za odvedení daně stanovené článkem 990 D a následujícími code général des impôts jakoukoliv právnickou osobu, prostřednictvím které dlužník nebo dlužníci daně vlastní nemovitosti nebo požívají práv k nemovitostem?“

16. Písemná vyjádření předložili zástupce společností Prunus a Polonium, Francouzská republika, Belgické království, Dánské království, Estonská republika, Španělské království, Italská republika, Nizozemské království, Švédské království a Spojené království Velké Británie a Severního Irska, a také Komise.

17. Na jednání, které se konalo dne 23. září 2009, vystoupil zástupce společností Prunus a Polonium a rovněž zmocněnci Francouzské republiky, Švédského království, Spojeného království Velké Británie a Severního Irska a Komise.

IV – K první předběžné otázce

18. Předkládající soud pokládá první otázku s odkazem na skutečnost, že společnost povinná ke sporné dani má sídlo skutečného vedení *ve třetím státě*. Nicméně pravý

problém, který z této věci vyplývá, se netýká skutečnosti, že se sídlo nachází v třetím státě, nýbrž v ZZÚ. Tato zvláštnost, spojená se zvláštním postavením, jehož požívají uvedené země a území, vyžaduje odlišný přístup oproti případu, který by vyžadoval kontext, v němž by byl dotčen třetí stát v pravém slova smyslu. Zde nastolená otázka tudíž směřuje spíše k objasnění souladu daně, u níž je zavedeno odlišné zacházení s právnickými osobami, jejichž sídlo skutečného vedení se nachází v ZZÚ, s právem Unie.

A – *Úvodní poznámky*

19. Po předchozím upřesnění vyžaduje odpověď na první z otázek, které pokládá Tribunal de grande instance de Paris, některá předběžná objasnění ohledně o zvláštností volného pohybu kapitálu na jedné straně a charakteru ZZÚ a způsob jejich přidružení k EU na straně druhé.

1. Volný pohyb kapitálu a jeho zaměření navenek

20. Na rozdíl od ostatních svobod má volný pohyb kapitálu jak působnost *uvnitř* Unie zaměřenou na ochranu pohybu finančních aktiv mezi členskými státy, tak *vnější* působnost za účelem zachování volného toku kapitálu mezi členskými státy a třetími státy.

21. Odstranění vnějších překážek pohybu kapitálu má různé důvody: vyloučení jednostranného přílivu kapitálu skrze členské státy s liberálnějšími přístupovými režimy, nezbytnost posílit jednotnou měnu či podporu světových finančních center na území Unie [5]. Sledování uvedených cílů však vyvolává i potřebu zavést ochranná opatření k potírání negativních jevů vyplývajících z liberalizace. Proto Smlouvy současně s rozšiřováním volného pohybu kapitálu na třetí státy jej doprovázejí zvláštními výjimkami a odchylkami, které se podstatně liší od výjimek stanovených pro ostatní svobody [6].

22. Skutečnost, že se působnost této svobody a také cíle, které jsou jejím prostřednictvím sledovány, tak výrazně liší od zbývajících svobod pohybu, vysvětluje, proč Soudní dvůr jen s určitými obtížemi přizpůsobuje

5 — Viz Hinojosa Martínez, L. M., *La regulación de los movimientos de capital desde una perspectiva europea,* vyd. McGraw Hill, Madrid, 1997, s. 11 a násl. Sám Soudní dvůr uvedl důvody, které stojí za touto liberalizací, v rozsudku ze dne 18. prosince 2007, A (C-101/05, Sb. rozh. s. I-11531), bod 31.

6 — Viz články 64 až 66 SFEU a čl. 75 odst. 1 a 2 SFEU.

svoji tradiční judikaturu, když se zabývá článkem 63 a následujícími SFEU [7]. V projednávané věci je tedy třeba použít tento společný přístup, který však v určitých ohledech bude třeba *přizpůsobit* volnému pohybu kapitálu.

2. Zámořské země a území a jejich právní postavení v právu Unie

23. Druhý faktor, který je třeba předem zdůraznit, se týká právní situace, v níž se nacházejí ZZÚ, neboť „třetím státem" zmíněným v první otázce, v němž se nachází sídlo společnosti, která je dlužníkem sporné daně, je právě jedna ze ZZÚ, konkrétně Britské Panenské ostrovy. Před samotným výkladem článku 63 SFEU bude vhodné se krátce zabývat zvláštní situací a postavením těchto území pro účely práva Unie.

24. Již v roce 1956 z iniciativy Francouzské republiky stanovila Benátská konference, konaná ve dnech 29. a 30. května toho roku, s ohledem na pozdější sepsání Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství, zavedení zvláštního postavení pro tato území signatářských států, s nimiž existovaly zvláštní historické, společenské a politické vazby. Návrh byl nakonec přijat a zahrnut do Smlouvy o EHS [8]. Výsledkem byla zvláštní kapitola věnovaná ZZÚ a výčet území, která spadají do této kategorie [9]. Rovněž byla podepsána a ratifikována prováděcí úmluva, která sloužila jako nástroj konkrétní regulace vztahů mezi uvedenými územími a tehdejším EHS [10].

25. Od té doby zůstaly základy právního postavení ZZÚ zakotveného ve Smlouvách v podstatě beze změn, i když došlo k jednotlivým změnám v počtu dotčených území, a rovněž ve specifickém prováděcím rámci, neboť prováděcí úmluvy byly nahrazeny postupnými rozhodnutími Rady, přijímanými na základě článku 203 SFEU [11]. Povaha vazby, která pojí tato území s některým členským státem, potažmo s celou Unií, je však

7 — V kritickém tónu viz Terra, B. a Wattel, P., *European Tax Law,* 4. vyd., Kluwer, Haag, s. 52.

8 — Články 131 až 136 Smlouvy o EHS v původním znění, i když je zajímavé vyzdvihnout, že stejný režim nebyl stanoven ani pro ESUO, ani pro EURATOM.

9 — Viz příloha IV Smlouvy o EHS v původním znění.

10 — Prováděcí úmluva ze dne 25. března 1957, podepsaná šesti zakládajícími členskými státy Společenství.

11 — Do dnešního dne Rada přijala několik rozhodnutí tohoto druhu, přičemž posledním je rozhodnutí 2001/822, které je platné do dne 31. prosince 2011.

charakteristikou, která v hlavních rysech zůstala zachována beze změn až do dnešní doby [12].

26. Velmi stručně řečeno, ZZÚ nejsou svrchovanými státy s mezinárodní právní subjektivitou, nýbrž „územími“ svázanými s členským státem na základě zvláštních historických, společenských a politických vazeb. Přestože se jedná o politická společenství, jež jsou *formálně* součástí státu, s nímž je spojuje zvláštní vazba, dostávají ve Smlouvách zvláštní postavení právě na základě územní působnosti práva Unie. Článek 355 SFEU tak po zopakování obsahu článku 52 SEU (který vyjmenovává signatářské členské státy za účelem upřesnění územní působnosti Smlouvy), stanoví, že *vedle* uvedeného ustanovení se použijí i další ustanovení, mezi která podle odstavce 2 patří ustanovení, podle něhož se na ZZÚ vztahuje „zvláštní systém přidružení, který je stanoven v části čtvrté“.

27. Kombinace článků 52 SEU a 355 SFEU tak vyvolává více otázek, než kolik dává odpovědí, neboť je zřejmé, že Smlouva ponechala otevřené některé zásadní otázky, jak ohledně použitelného práva, tak i ohledně existující vazby mezi ZZÚ a Unií.

28. Článek 355 SFEU totiž tím, že odkazuje na použití článku 52 SEU a *vedle* toho na zvláštní systém přidružení, neupřesňuje, zda Smlouvy zavádějí obecný systém, který přiznává přednost zvláštnímu systému stanovenému pro ZZÚ, nebo zda je tento zvláštní systém jediný relevantní pro ZZÚ. Jinými slovy, nezbývá než konstatovat, že Smlouva neobjasňuje, zda ZZÚ podléhají systému, který představuje *autonomní* řád v rámci práva Unie, nebo zda je jejich systém jednoduše *lex specialis*, který vylučuje uplatnění obecných pravidel Smlouvy.

29. Současně také nelze tvrdit, že by článek 355 SFEU zařazoval ZZÚ do konkrétní kategorie, co se týče jejich postavení jakožto právního subjektu. Ačkoli je jisté, že ZZÚ nejsou státy vybavenými vlastní právní subjektivitou, skutečností zůstává, že zvláštní systém, jenž se na ně vztahuje, se podobá systému přidružení, který již existuje vůči jiným třetím státům, s nimiž Unie udržuje zvláštní vazby [13]. Tento systém, vybavený vlastními pravidly,

12 — K historii, vývoji a současnému postavení ZZÚ viz Tesoka, L., a Ziller, J. (eds.), *Union Européenne et outre-mers. Unis dans leur diversité*, Presses Universitaires d'Aix-Marseille, Marseille, 2008.

13 — Pojem „přidružení“ je zde třeba chápat v odlišném smyslu než u mezinárodních smluv téhož názvu sjednaných mezi Unií a třetími státy. V případě ZZÚ se jedná o jednostranně *udělené* přidružení, které postupně směřovalo spíše k *partnerství*, jak upozorňuje Dormoy, D., „Association des Pays et Territoires d'outre-mer (PTOM) à la Communauté Européenne“, *JurisClasseur Europe Traité*, 2007, s. 25.

jejichž cílem je vytvořit integrovaný trh mezi Unií a územími, dokládá, že ZZÚ mají svým způsobem materiálně, nikoli však formálně, postavení třetího státu. To platí například pro čl. 64 odst. 1 SFEU, když odkazuje na „třetí země“. Tato kategorie má být podle názoru Komise používána i pro ZZÚ.

30. Odpověď na tyto otázky může vzejít pouze ze systematického výkladu Smluv. Odpověď nám mohou poskytnout zejména ustanovení části čtvrté SFEU, především budou-li vykládána v souvislosti s dalšími ustanoveními této Smlouvy.

31. Analýzu lze začít konstatováním, že článek 198 pojímá ZZÚ jako hybridní subjekty na půli cesty mezi třetím státem a územím, jež je součástí Unie. Zmíněné ustanovení uvádí, že ZZÚ jsou „přidruženy“ „*k* Unii“, a současně je označuje za „mimoevropská“ území. Posledně zmíněný pojem má zajisté spíše zeměpisný než právně-politický význam, avšak výstižně podtrhuje charakter *sui generis* vazby přidružení mezi ZZÚ a Unií.

32. Na druhé straně je cílem přidružení navázat „úzké hospodářské vztahy mezi [ZZÚ] a Unií jako celkem“; tohoto cíle je dosahováno „v souladu se zásadami vytyčenými v preambuli [Smlouvy o FEU]“. Na základě tohoto předpokladu článek 199 SFEU stanoví, že „[č]lenské státy uplatňují při obchodních stycích se zeměmi a územími stejné zacházení, jaké si vzájemně poskytují na základě Smluv“. Článek 200 SFEU následně zavádí zvláštní opatření v oblasti volného pohybu zboží a článek 203 SFEU nakonec zmocňuje Radu k přijetí prováděcích opatření.

33. S ohledem na výše uvedené je obtížné připustit, že právní systém použitelný na ZZÚ představuje autonomní řád, o němž bychom řekli, že na něj Smlouvy nemají sebemenší vliv. Zejména teze o naprosté autonomii, obhajovaná Francouzskou republikou v průběhu tohoto řízení, by znamenala, že ZZÚ jsou podřízeny svému vlastnímu systému v rámci práva Unie, v němž jsou výlučně relevantní články 198 až 204 SFEU a rozhodnutí přijatá k provedení tohoto *souboru*. Z tohoto pohledu by právo Unie platné pro ZZÚ existovalo jako „zapouzdřený“ řád uvnitř právního řádu Unie, který by se na základě své autonomie jevil jako „obrněný“ vůči použití jiných pravidel Smlouvy, než jsou uvedené články 198 až 204 SFEU.

34. Tento výklad však neobstojí ve srovnání s doslovným zněním článku 355 SFEU. Toto ustanovení totiž začíná slovy, že

„[v]edle článku 52 [SEU]“ se na ZZÚ vztahuje „zvláštní systém přidružení, který je stanoven v části čtvrté“. Pojem „vedle“ naznačuje, že se právo Unie vztahuje na členské státy, a v otázce ZZÚ, *se přidává* zvláštní systém. Jedná se zajisté o systém, který je třeba zohledňovat a který působí jako *lex specialis*, přičemž tím nahrazuje obecná pravidla Smlouvy, což jej však neproměňuje v autonomní systém, na který primární právo nemá žádný dopad.

35. Proti plné autonomii práva Unie platného pro ZZÚ však nestojí jen gramatický argument, ale také praktické důsledky takového výkladu, jaký je uveden výše. Autonomní právní úprava použitelná na ZZÚ, která zůstává stranou zbytku práva Unie, by znamenala, že by ZZÚ v případě normativní mezery byly ponechány svému osudu na jakémsi právním okraji, včetně rizika, že třetí státy mohou požívat příznivějšího zacházení než ZZÚ, a to navzdory jejich úzkým vazbám s Unií. Posledně zmíněný faktor nabádá k zvláštní obezřetnosti v případech, kdy obecná ustanovení Smlouvy odkazují na třetí státy. Právě v těchto případech čelí ZZÚ kvůli tomu, že formálně nespadají ani pod členské státy, ani pod třetí státy, riziku, že se stanou obětí přinejmenším nahodilých výkladů.

36. Právě za účelem vyloučení posledně zmíněného výsledku judikatura Soudního dvora projevila velice pragmatický přístup, když se zabývala povahou ZZÚ a jejich kvalifikací jako třetích států nebo území *přičleněných k* Unii (avšak ne *začleněných do* Unie).

37. Ve věci Kaefer a Procacci tak Soudní dvůr potvrdil pravomoc soudů Francouzské Polynésie podávat žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle článku 267 SFEU. Ačkoli Smlouva nikde v části čtvrté neuvádí, že se pravidla o soudní příslušnosti použijí u soudů ZZÚ, omezil se Soudní dvůr na konstatování, že předkládající soud je „francouzský soud“, v důsledku čehož považoval otázku za přípustnou [14]. Ve věci Eman a Sevinger bylo rozhodnuto, že se státní příslušník členského státu s bydlištěm v ZZÚ může dovolávat práv spojených s občanstvím Unie stanovených v článku 18 a následujících SFEU, čímž bylo rozšířeno právo být volen ve volbách do Evropského parlamentu na osoby s bydlištěm v ZZÚ, jako kdyby se jednalo o členský stát [15]. Nedávno ve věci N Soudní dvůr rozhodl, že na společnost se sídlem na Nizozemských

14 — Rozsudek ze dne 12. prosince 1990, Kaefer a Procacci (C-100/89 a C-101/89, Recueil, s. I-4647), body 8 až 10, potvrzený později rozsudkem ze dne 12. února 1992, Leplat (C-260/90, Recueil, s. I-643), na základě žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podané smírčím soudem v Papeete.

15 — Rozsudek ze dne 12. září 2006, Eman a Sevinger (C-300/04, Sb. rozh. s. I-8055).

Antilách, která vykonávala skutečnou kontrolu nad jinou společností ve Spojeném království, se vztahuje svoboda usazování, přičemž měl za to, že tyto ostrovy je třeba považovat za nedílnou součást členského státu [16].

38. V jiných situacích Soudní dvůr naopak rozhodl, že ZZÚ zasluhují rovnocenné zacházení jako třetí stát. V rozsudku van der Kooy byl dovoz zboží, které se nacházelo ve volném oběhu na Nizozemských Antilách, do Nizozemska posouzen jako dovoz do Společenství ze třetího státu [17]. Ve věci DADI a Douane-Agenten se Soudní dvůr znovu zabýval dovozem zboží pocházejícího z Nizozemských Antil, tentokrát z hlediska směrnice 92/46/EHS [18], a znovu dospěl k závěru, že zboží pocházející ze ZZÚ bylo rovnocenné zboží ze třetího státu [19]. Totéž vyplývá z posudků Soudního dvora v oblasti mezinárodních dohod, v nichž bylo dvakrát rozhodnuto, že ZZÚ nespadají do působnosti práva Unie, a proto „se […] nacházejí vzhledem ke Společenství ve stejné situaci jako třetí země“ [20].

39. Ačkoli se tyto dva směry judikatury zdají být protichůdné, ve skutečnosti tomu tak není. V případech odpovídajících prvnímu z nich se Soudní dvůr zabýval situacemi, v nichž se Smlouva nevyjadřovala jasně ke stupni svého použití, což byl případ u předběžné otázky, u práv spojených s evropským občanstvím nebo u svobody usazování. Druhý směr se naopak rozvíjí na poli volného pohybu zboží, kde část čtvrtá Smlouvy i rozhodnutí doposud přijatá Radou stanoví úplný systém, který Soudnímu dvoru umožňuje přikročit k problému jiným způsobem. To vše potvrzuje, že kvalifikace ZZÚ jako členského státu nebo třetího státu je něčím, co nepřipouští kategorická řešení, nýbrž se přizpůsobuje případ od případu, v závislosti

16 — Rozsudek ze dne 7. září 2006, N (C-470/04, Sb. rozh. s. I-7409), body 11 a 28. Jak uvádí rozsudek, N převedl své bydliště z Nizozemska do Spojeného království. V okamžiku, kdy opustil Nizozemsko, byl jediným společníkem tří společností s ručením omezeným podle nizozemského práva (besloten vennootschappen), jejichž skutečné vedení se od téhož dne nacházelo v Curaçao (Nizozemské Antily). Výsledek, k němuž Soudní dvůr dochází, pravděpodobně souvisí se skutečností, že právní úprava použitelná na všechny tři společnosti je právní úpravou členského státu, je však v každém případě nepochybné, že zacházení s N bylo rovnocenné se zacházením, kterého by se dostalo jakémukoli akcionáři, jehož společnost by sídlila v členském státě.

17 — Rozsudek ze dne 28. ledna 1999, van der Kooy (C-181/97, Recueil, s. I-483), body 34 až 39.

18 — Směrnice Rady ze dne 16. června 1992 o hygienických předpisech pro produkci syrového mléka, tepelně ošetřeného mléka a mléčných výrobků a jejich uvedení na trh (Úř. věst. L 268, s. 1; Zvl. vyd. 03/13, s. 103).

19 — Rozsudek ze dne 21. září 1999, DADI a Douane-Agenten (C-106/97, Recueil, s. I-5983), body 35 až 37.

20 — Posudky ze dne 4. října 1979 (1/78, Recueil, s. 2871), body 61 a 62, a ze dne 15. listopadu 1994 (1/94, Recueil, s. I-5267), bod 17.

na relevantním právním rámci a při pečlivém zohlednění cílů, které sleduje zvláštní systém přidružení stanovený v části čtvrté SFEU.

3. Shrnutí

40. S ohledem na výše uvedené argumenty se domnívám, že zvláštní systém ZZÚ nahrazuje obecný právní řád Unie a je tvořen vlastními pravidly primárního (články 198 až 204 SFEU) a sekundárního práva. V případě mezery lze Smlouvy použít v rozsahu, v jakém nebudou ohroženy cíle přidružení, což tedy vyžaduje analýzu přímého účinku dovolávaného pravidla ve světle článků 198 až 204 SFEU. Navíc, jak bylo vysvětleno, je nezbytné věnovat zvláštní pozornost těm ustanovením Smlouvy, která dopadají na třetí státy, aby nebyly pouštěny ze zřetele cíle, které Smlouva sleduje ve své části čtvrté. Taková situace právě nastává u volného pohybu kapitálu, který budu dále analyzovat z hlediska jeho použitelnosti na ZZÚ.

B – *Použitelnost článku 63 SFEU na ZZÚ*

41. Na tomto místě je třeba přezkoumat názor hájený Komisí a Francouzskou republikou, které tvrdí, byť za pomoci různých argumentů, že článek 63 SFEU na projednávanou věc nelze aplikovat. Naproti tomu Spojené království má za to, že svobodou, o níž se v tomto sporu jedná, není volný pohyb kapitálu, nýbrž svoboda usazování.

42. Začnu tím, že se budu zabývat britským názorem, jenž z důvodů, které vysvětlím dále, podle mne postrádá opodstatněnost. Následně se s ohledem na argumenty rozvinuté v bodech 31 až 39 tohoto stanoviska rovněž přikloním k odmítnutí názorů hájených Komisí a Francouzskou republikou.

1. Použití volného pohybu kapitálu nebo svobody usazování

43. Spojené království zastávalo názor, že se na tuto věc použije svoboda usazování zakotvená v článku 49 SFEU, a nikoli volný pohyb kapitálu podle článku 63 SFEU.

44. Je samozřejmě třeba uznat, že hranice mezi oběma svobodami je nejasná a obě se do jisté míry dokonce překrývají. Přesto je v projednávané věci jasné, že se na ni svoboda usazování nepoužije, alespoň ne ve světle skutkových okolností zmíněných v průběhu řízení. Jak již dříve uznal Soudní dvůr, je k tomu, aby se ustanovení týkající se práva na usazování mohla použít 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 [21]. Nelze popřít, že společnost Prunus podléhá kontrole jak ze strany společnosti Polonium, tak ze strany společností Lovett a Grebell, a že je právnickou osobou, jež je podle předkládacího usnesení trvale přítomna na francouzském území. Veškeré informace, které jsou v tomto okamžiku k dispozici, však poukazují na to, že vlastnictví nemovitostí, které tvoří skutečnost zakládající povinnost ke sporné dani, představuje přímou investici do nemovitostí. Jedná se tedy o nemovitosti, které jsou předmětem hospodářského využití a v nichž podle předložených informací není uskutečňována žádná objektivní činnost spojená s činnostmi mateřských společností. Jde se tedy o přímou investici, v níž se kontrola nad společností Prunus stává nástrojem pro uskutečnění volného pohybu kapitálu, tedy investicí.

45. K tomuto závěru ostatně Soudní dvůr dospěl v rozsudku ELISA, když se zabýval stejným argumentem vztaženým na článek 990 E CGI, přičemž ve světle skutkových okolností, které měl k dispozici, vyloučil použití svobody usazování [22].

46. V projednávané věci je absence spojitosti se svobodou usazování potvrzena i poukázáním na fakt, že se sídlo mateřské společnosti nachází v ZZÚ. Bylo by proto třeba zjistit, zda článek 49 SFEU nebo rozhodnutí z let 1991 a 2001 rozšiřují svobodu usazování na společnosti se sídlem na Britských Panenských ostrovech s dceřinými společnostmi v členském státě [23]. Nicméně po konstatování, že se ani v případě, který nastal mezi členskými státy, nepoužije svoboda usazování, se podrobnější přezkum tohoto druhého aspektu dané problematiky jeví jako zbytečný.

21 — Viz obecně rozsudky ze dne 21. června 1974, Reyners (2/74, Recueil, s. 631), bod 21; ze dne 30. listopadu 1995, Gebhard (C-55/94, Recueil, s. I-4165), bod 25, a konkrétněji rozsudek ze dne 14. září 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Sb. rozh. s. I-8203), bod 18, v němž byla provedena analýza vycházející z tohoto předpokladu: „[…] 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. Ze skutkových okolností poskytnutých předkládajícím soudem přitom vyplývá, že nadace nevlastní v Německu prostory k provozování své činnosti a že služby spojené s pronájmem nemovitostí poskytuje německý správce. […] V důsledku toho je namístě dojít k závěru, že ustanovení upravující svobodu usazování se za takových okolností, jako jsou okolnosti sporu v původním řízení, nepoužijí“ (body 19 a 20).

22 — Výše uvedený rozsudek ELISA, body 63 až 65.

23 — K tomuto, i když v kontextu sporu, který se týkal třetích států, a nikoli ZZÚ, viz výše uvedený rozsudek A, bod 29, jakož i výše v poznámce 16 uvedený rozsudek N s upřesněními, která jsou tam uvedena.

47. Na základě skutečností zmíněných v tomto řízení, tedy nesdílím stanovisko Spojeného království, a proto navrhuji, aby Soudní dvůr řešil položené otázky výlučně z hlediska volného pohybu kapitálu.

2. Nepoužitelnost čl. 63 odst. 1 SFEU v důsledku rozhodnutí 91/482 a 2001/822

48. Francouzská republika tvrdí, že skutečnost, že se část čtvrtá SFEU ani rozhodnutí o přidružení ZZÚ nezabývají volným pohybem kapitálu, znamená, že Unie ve vztazích s těmito územími v této oblasti nestanovila liberalizační opatření. Francouzská republika se domnívá, že tento výsledek rovněž brání přirovnání ZZÚ ke třetímu státu, a to vzhledem k autonomnímu charakteru systému těchto území.

49. Na úvod je nezbytné uznat, že Francouzská republika má pravdu, když upozorňuje na relevanci článku 180 rozhodnutí 91/482 a článku 47 rozhodnutí 2001/822 pro projednávanou věc. Právě tato ustanovení by v zásadě mohla upravovat situaci, jaká vznikla v projednávaném případě, neboť upravují zvláštní podmínky, za nichž se uskutečňuje pohyb kapitálu mezi ZZÚ a Unií. V důsledku začátku a konce platnosti každého z těchto rozhodnutí představovalo rozhodnutí 91/482 platnou právní úpravu pro vyměření daně za rok 2001, zatímco rozhodnutí 2001/822 bylo relevantní pro vyměření daně v následujícím roce [24].

50. Jak správně upozorňuje Francouzská republika, rozhodnutí o přidružení ZZÚ, se v otázce kapitálu soustřeďují zejména na pohyby z členských států do ZZÚ. Jinými slovy, jednalo by se o jednostrannou spíše než oboustrannou svobodu, jejíž odůvodnění spočívá v politice podpory evropských investic v ZZÚ. Tento přístup byl patrný v čl. 168 písm. e) rozhodnutí 91/482, v němž se ukládalo usnadnit „nárůst a stabilizaci finančních toků ze soukromého sektoru Společenství *do* ZZÚ“ [25] *(neoficiální překlad)*. Rozhodnutí 2001/822 změnilo znění tohoto ustanovení a odstranilo jednostranný charakter pravidla, avšak v čl. 47 odst. 1 písm. b) opět stanovilo zvláštní opatření na ochranu kapitálových investic z Unie do ZZÚ. Uvedené ustanovení

24 — Článek 63 rozhodnutí 2001/822, podle něhož ke vstupu v platnost došlo dne 2. prosince 2001, přičemž předchozího dne pozbylo účinnosti rozhodnutí 91/482.

25 — Kurziva doplněna.

tak zakazuje veškerá omezení volného pohybu kapitálu „pro přímé investice do společností vytvořených v souladu s právem hostitelského členského státu, země nebo území“ [26].

51. Skutečnost, že se rozhodnutí zaměřují na pohyb kapitálu do ZZÚ, však nutně neznamená, že část čtvrtá SFEU nebo rozhodnutí mají jen a výlučně jednostrannou působnost směřující z centra na periferii. Uvedená ustanovení naopak dosvědčují, že kapitálový systém ZZÚ má tendenci výrazněji se projevovat ve směru do ZZÚ, ale neznamenají popření obousměrného chápání této svobody. Jinými slovy, zvláštní systém ZZÚ stanoví konkrétní opatření pro zajištění větších záruk pro tok evropského kapitálu do ZZÚ, což však v žádném případě neznamená, že by opačný tok stál mimo tento systém.

52. Nyní bude následovat samostatný přezkum toho, do jaké míry se projevuje uvedený obousměrný charakter.

53. Prvním aspektem, který je třeba vzít v úvahu, je doslovné znění rozhodnutí z let 1991 a 2001. V otázce rozhodnutí 91/482 lze na základě skutečnosti, že se pohyb kapitálu striktně omezuje na měnové transakce, tvrdit, že situace, jež vznikla v projednávaném případě, nespadá do jeho působnosti. Odpověď je poněkud složitější u rozhodnutí 2001/822: předmět článku 47 se neomezuje na konkrétní činnost, ale vztahuje se výslovně na „přímé investice“ v rámci „transakcí na kapitálovém účtu platební bilance“. Jak jsem však již uvedl v bodě 50 tohoto stanoviska, vztahuje se uvedený článek na přímé investice do společností vytvořených v ZZÚ, takže omezuje svoji působnost na kapitálové toky z členských států do těchto území. Je tudíž namístě konstatovat, že žádné z obou rozhodnutí neupravuje situaci, jaká nastala v projednávané věci, neboť jejich ustanovení se vztahují na odlišné

26 — Toto ustanovení vzbuzuje určité pochybnosti v důsledku různých překladů, jichž bylo předmětem. Ve francouzském znění text stanoví, že „les États membres et les autorités des PTOM n'imposent aucune restriction aux libres mouvements des capitaux concernant les investissements directs réalisés *dans des sociétés constituées conformément au droit de l'État membre du pays ou territoire d'accueil*“ (kurziva doplněna). Španělské znění spolu s ostatními jazykovými verzemi (například anglickou nebo německou) tím, že odkazuje na „sociedades constituidas de conformidad con la legislación del Estado miembro, país o territorio de acogida“, vede k tomu, že se dotčené společnosti řídí *buď* právní úpravou členského státu, *nebo* právní úpravou ZZÚ. Z francouzského znění vyplývá pravý opak, neboť je zřejmé, že ustanovení tam odkazuje na společnosti, *které se řídí právní úpravou členského státu a které mají sídlo v ZZÚ*, s nímž tento stát má zvláštní vztahy, což potvrzuje výklad ustanovení prováděný francouzskou vládou, podle něhož by se jednalo o jednosměrnou svobodu s cílem v ZZÚ. Tento rozpor se projevuje i v jiných jazykových verzích, takže Soudní dvůr se musí rozhodnout pro jeden, nebo druhý výklad, ačkoli by podle směru vývoje rozhodnutí o ZZÚ vše ukazovalo na správnost právě francouzského znění.

činnosti nebo kapitálové toky, než o jaké se jedná v projednávaném případě.

54. Skutečnost, že rozhodnutí neupravují případy, jako je ten, který nastal v projednávané věci, však nutně neznamená, že právo Unie tímto vyčerpalo svoji úlohu. Jak bylo vysvětleno v bodech 31 až 39 tohoto stanoviska, není právo použitelné na ZZÚ autonomním právním řádem, na nějž obecná ustanovení Smluv nemají žádný vliv. Spíše naopak, poté, co se potvrdilo, že se zvláštní ustanovení na projednávaný případ nepoužijí, je třeba se zřetelem k cílům sledovaným v části čtvrté SFEU zjistit, zda je namístě dovolávat se pravidla stanoveného ve Smlouvě, které má dopad na třetí státy. V projednávaném případě se otázka omezuje na zjištění, zda článek 63 SFEU je ustanovením, které je ve světle článku 198 a následujících SFEU použitelné na vnitrostátní opatření, jež omezuje volný pohyb kapitálu ze ZZÚ do Unie.

55. Jak jsem již upozornil, zakotvuje článek 63 SFEU volný pohyb kapitálu s upřesněním, že účinky pravidla se projevují nejen mezi členskými státy, ale také vůči třetím zemím. Volný pohyb kapitálu tudíž brání, ve srovnání s ostatními svobodami poněkud výjimečným způsobem, i takovým vnitrostátním opatřením, která ztěžují odliv a příliv kapitálu do třetích států a z nich. Na základě této zvláštnosti se domnívám, že článek 63 SFEU, vyložený ve světle článku 198 a následujících SFEU, se na ZZÚ vztahuje.

56. Chápání volného pohybu kapitálu jako navenek otevřeného systému totiž nezbytně zahrnuje i jeho zevšeobecňující pojetí. Otevření kapitálových trhů neprobíhá po částech, nýbrž celkově a za účelem uskutečnění známých cílů, na které již bylo upozorněno [27]. Domněnka, že se tato svoboda nepoužije na ZZÚ, by byla v rozporu se samotnou myšlenkou, která stojí na pozadí současného znění článku 63 SFEU, neboť by zaváděla nápadnou výjimku, která by v každém případě musela být stanovena výslovně [28].

57. Na druhé straně by byl zpochybněn účel, který je zvláštním systémem ZZÚ sledován, konkrétně jejich hospodářský a sociální rozvoj, pokud by Unie připustila příliv kapitálu

27 — Viz bod 21 tohoto stanoviska.

28 — Tak to vyložil například Nejvyšší soud Nizozemska v rozsudku ze dne 13. července 2001 (č. 35 333, BNB 2001/323), později potvrzeném rozsudkem ze dne 12. srpna 2005 (č. 39 935, BNB x). K tomu viz Smits, D. S., „The position of the EU Member States' associated and dependent territories under the freedom of establishment, the free movement of capital and secondary EU law in the field of company taxation", *Intertax*, č. 12, 2010.

z členských států do ZZÚ a současně přísně omezila příliv kapitálu pocházejícího ze ZZÚ. Podpora hospodářského a sociálního rozvoje spolu s vytvářením „úzkých hospodářských vztahů" mezi ZZÚ a Unií není slučitelná s volným pohybem kapitálu, který by vylučoval ZZÚ, ale současně by zahrnoval jakýkoli jiný třetí stát. Vazby, které pojí ZZÚ s Unií, slouží právě k odůvodnění systému přidružení, který upevňuje hospodářské vztahy mezi oběma teritorii. Takový systém může v některých případech vyvolat zavedení omezujících opatření, která budou někdy zmírněna jinými ustanoveními [29]. Právě toto vyvažování však má uskutečnit zvláště rozhodnutí 2001/822, a rovněž veškeré akty, které mu předcházely. V případě mlčení je třeba mít za to, že obecná svoboda stanovená ve Smlouvě, která velmi specifickým způsobem dopadá na všechny třetí státy bez výjimky, se musí vztahovat i na ZZÚ.

58. Krátce řečeno, mám za to, že argument, jehož se dovolává Francouzská republika, nelze přijmout. S ohledem na výše uvedené se tudíž domnívám, že při neexistenci zvláštního systému obsaženého v rozhodnutích o přidružení se článek 63 SFEU použije na ZZÚ.

29 — Viz například u volného pohybu zboží čl. 200 odst. 3 SFEU, který ZZÚ opravňuje „vybírat cla, která jsou nezbytná pro jejich rozvoj a industrializaci, anebo cla fiskální povahy, která tvoří příjem jejich rozpočtu".

3. K použitelnosti článku 63 SFEU na základě doložky *stand-still* stanovené v čl. 64 odst. 1 SFEU

59. Podle Komise spadá sporné francouzské ustanovení do působnosti čl. 64 odst. 1 SFEU, neboť se jedná o pravidlo, které zaprvé platilo ke dni 31. prosince 1993, zadruhé se týká pohybu kapitálu ze třetího státu a zatřetí tento kapitál představuje přímou investici do nemovitostí. Při splnění těchto požadavků vytváří čl. 64 odst. 1 SFEU svého druhu účinek *stand-still,* na jehož základě volný pohyb kapitálu nevytváří účinky pro vnitrostátní opatření, která splňují zmíněné podmínky.

60. Komise oprávněně tvrdí, že daň zavedená v CGI ve znění platném pro původní řízení je opatřením, které „existovalo" ke dni 31. prosince 1993. Soudní dvůr již měl příležitost se k takovému případu vyjádřit [30] a souhlasím s Komisí v tom, že sporná daň splňuje

30 — V rozsudku vydaném ve věci A Soudní dvůr rozhodl, že „pojem ‚omezení, která existují ke dni 31. prosinci 1993' předpokládá, že právní rámec, do kterého dotčené omezení spadá, byl součástí právního řádu dotčeného členského státu nepřetržitě od tohoto data. Bylo-li by tomu totiž jinak, členský stát by mohl kdykoliv znovu zavést omezení pohybu kapitálu do nebo ze třetích zemí, která ve vnitrostátním právním řádu existovala ke dni 31. prosince 1993, ale která nebyla zachována" (bod 48). Rovněž viz rozsudky ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753), bod 192, a ze dne 24. května 2007, Holböck (C-157/05, Sb. rozh. s. I-4051), bod 41.

požadavky k tomu, aby byla považována za opatření „existující“ k uvedenému dni. Totéž je třeba říci ohledně charakteru „přímé investice“, kterou vyžaduje čl. 64 odst. 1 SFEU, neboť se zabýváme právní úpravou upravující daň, která zatěžuje investice do nemovitostí uskutečněné za pomoci kapitálu ze třetích států [31]. Skutečnost, že kapitál postupně prošel řetězem společností, nezbavuje spornou právní úpravu její omezující funkce vůči přímé investici do nemovitostí.

61. Komise se konečně domnívá, že Britské Panenské ostrovy jakožto ZZÚ jsou pro účely čl. 64 odst. 1 SFEU „třetí zemí“. K odůvodnění tohoto názoru Komise odkazuje na posudky 1/78 a 1/94, v nichž Soudní dvůr uvedl, že ZZÚ je třeba v rozsahu, v němž zůstávají mimo oblast uplatnění Smlouvy, pro účely práva Unie považovat za třetí země [32]. Jak jsem poukázal v bodu 38 tohoto stanoviska, mají i jiná rozhodnutí Soudního dvora tendenci přirovnávat ZZÚ ke třetím státům, zatímco v jiných případech se Soudní dvůr přiklonil k odlišnému řešení.

62. Postoj Komise k této třetí podmínce je obtížné přijmout jako něco zcela zřejmého, neboť nepřiměřeně zjednodušuje postavení ZZÚ, které, jak už bylo vysvětleno, vykazuje zvláštnosti, jež nepřipouštějí kategorická řešení. Když Smlouva odkazuje na třetí státy v jiných ustanoveních než v části čtvrté, je nezbytné, jak již jsem dříve vysvětlil, posoudit případ od případu, zda se ustanovení použije na ZZÚ či nikoli. Ve skutečnosti již judikatura zřejmě nějakou dobu zastává tento přístup, neboť spolu s rozhodnutími, na které upozornila Komise, jež kladou ZZÚ a třetí státy na stejnou úroveň, existují rovněž rozhodnutí, jež takovou rovnocennost odmítají [33].

63. Podle mého názoru je v případě čl. 64 odst. 1 SFEU nezbytné vykládat odkaz na

31 — Směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy (Úř. věst. L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10), definuje přímé investice do nemovitostí jako „[p]ořízení budov a pozemků a staveb soukromými osobami pro účely zisku nebo pro osobní užívání. Tato kategorie rovněž zahrnuje užívací právo, břemena a právo stavby“. Tato definice má informativní hodnotu ohledně vymezení pojmu „přímá investice do nemovitostí“ v oblasti volného pohybu kapitálu, jak potvrdil Soudní dvůr při několika příležitostech (viz rozsudky ze dne 16. března 1999, Trummer a Mayer, C-222/97, Recueil, s. I-1661, bod 21; ze dne 11. ledna 2001, Stefan, C-464/98, Recueil, s. I-173, bod 5; výše uvedený rozsudek Centro di Musicologia Walter Stauffer, bod 22, a výše uvedený rozsudek ELISA, body 33 a 34).

32 — Výše uvedené posudky 1/78, bod 62, a 1/94, bod 17.

33 — Viz bod 37 tohoto stanoviska a tam uvedená judikatura.

„třetí země“ se zřetelem ke zvláštním cílům sledovaným touto normou. cílem tohoto ustanovení je totiž přiznat členským státům a Unii pravomoc jednostranně rozhodnout o zrušení opatření, která jsou v rozporu se článkem 63 SFEU za předpokladu, že pocházejí z období přede dnem 31. prosince 1993. Jinými slovy se jedná o nepovinné ustanovení *stand-still* zakotvené ve prospěch členských států a Unie, jehož odůvodnění odpovídá historickému okamžiku, v němž se zrodila evropská měnová politika a v němž byl ve Smlouvách zakotven volný pohyb kapitálu jako další svoboda [34]. V onom okamžiku bylo možné předvídat pozitivní důsledky, které přinese liberalizace kapitálu, avšak také zde bylo vnímáno riziko negativního účinku, které může odůvodnit zachování tehdy existujících opatření jako ochrany před možnou nerovnováhou v pohybech kapitálu.

64. Jako každé ustanovení, které zavádí výjimku z obecné svobody, je třeba čl. 64 odst. 1 SFEU vykládat restriktivně [35]. Ve skutečnosti se omezující charakter ustanovení projevuje v tom, že se nevztahuje na všechny formy pohybu kapitálu, nýbrž že se specificky omezuje na takové pohyby, které zahrnují přímé investice, usazování, poskytování finančních služeb či přijetí cenných papírů na kapitálové trhy. Výjimka navíc působí jen a výlučně na příliv kapitálu ze třetích států, což je reakcí na zvláštnost spojenou výlučně s volným pohybem kapitálu, jež se týká vnějšího rozměru předmětné svobody.

65. Zohledníme-li dále cíle sledované Smlouvou při vytvoření zvláštního systému pro ZZÚ, je zřejmé, že tato právní úprava upřednostňuje posílení politických, sociálních a hospodářských vazeb mezi územími a Unií. Ačkoli ZZÚ formálně netvoří územní „*součást*“ Unie, upozornil jsem již výše, že jsou vázány „*k*“ Unii způsobem, který je někdy přibližuje spíše k postavení členského státu než třetího státu. A vzhledem k tomu, že současně nejsou ani třetím státem, neboť nepředstavují svrchované státy s vlastní mezinárodněprávní subjektivitou, je třeba jejich vazbu s Unií vždy chápat v integračním smyslu. Jde tedy, dá-li se to tak říci, o odlišnou a odstupňovanou integraci oproti integraci členských států, ale v konečném důsledku se jedná o integraci.

66. Jak jsem rovněž ozřejmil v bodě 56 tohoto stanoviska, je volný pohyb kapitálu zakotvený v článku 63 SFEU třeba použít na ZZÚ, neboť v případě opaku by nastal by paradox,

34 — K tomuto ustanovení viz Hindelang, S., *The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment,* Oxford University Press, Oxford, 2009, s. 275 a násl.

35 — V tomto smyslu Hindelang, S., *op. cit.*, s. 280 až 291.

že by svoboda přiznaná třetím státům byla odmítána územím, s nimiž má Unie zvláštní vazby. Se zřetelem k tomuto východisku musí být použití výjimky ze svobody, vyhrazené výlučně třetím zemím, předmětem nanejvýše obezřetného výkladu v okamžiku, kdy má být použita na území, jakými jsou ZZÚ. Skutečnost, že ZZÚ nepředstavují státy v úzkém smyslu slova a že se na ně vztahuje systém výslovně chráněný Smlouvou, odůvodňuje podle mého názoru k tomu, aby se výjimka čl. 64 odst. 1 SFEU nepoužila na tato území.

67. Tento závěr je konečně v největším souladu se systematikou Smlouvy, neboť ve skutečnosti staví ZZÚ do právní situace, kterou jim část čtvrtá SFEU přiznává, a sice do situace území podléhajícího systému, který umožňuje výjimky z obecných pravidel Smlouvy, ale který těmto pravidlům v případě absence úpravy může podléhat, zejména pokud tato pravidla dopadají na třetí státy. Se zřetelem k výše uvedenému je namístě prohlásit, že čl. 64 odst. 1 SFEU neumožňuje postavit ZZÚ a třetí státy na roveň, neboť se naopak jedná o ustanovení omezené na problematiku danou přesnými okolnostmi, jejíž rozšíření na ZZÚ by bylo v rozporu s cíli, které Smlouvy sledují, když těmto územím přiznávají zvláštní politickou, hospodářskou a sociální vazbu s Unií.

68. V důsledku toho se v reakci na argumenty hájené Komisí domnívám, že se čl. 64 odst. 1 SFEU nepoužije na opatření, jaké je stanoveno v článku 990 E CGI, použité na právnickou osobu, která má sídlo skutečného vedení na Britských Panenských ostrovech.

C – *Porušení článku 63 SFEU*

69. Po vyjasnění předchozích otázek zbývá zjistit, zda je sporné francouzské opatření v souladu s volným pohybem kapitálu zakotveným v článku 63 SFEU. V případě, že by odpověď byla záporná, bylo by třeba dále posoudit, zda se uplatní některé z odůvodnění uvedených v článku 65 SFEU.

1. K existenci omezení volného pohybu kapitálu

70. Již v rozsudku vydaném ve věci ELISA [36] měl Soudní dvůr příležitost posoudit, zda je

36 — Výše uvedený rozsudek ELISA.

článek 990 E CGI v rozporu se článkem 63 odst. 1 SFEU, jakkoliv se jednalo o spor, v němž právnická osoba povinná k dani měla sídlo skutečného vedení v Lucembursku. Věc ELISA se tudíž týkala zákonnosti francouzské daně v kontextu pohybu kapitálu mezi členskými státy. Stejně jako v projednávané věci Francouzská republika tvrdila, že podmínka existence úmluvy o správní pomoci v boji proti daňovým podvodům a únikům nebo smlouvy, která zaručuje zásadu rovnosti mezi daňovými poplatníky, je přiměřeným požadavkem, který nepředstavuje překážku volného pohybu kapitálu.

71. Soudní dvůr odmítl argumentaci Francouzské republiky a rozhodl, že výše uvedená podmínka v rozsahu, v němž vyžaduje dvoustranné rozhodnutí dotčených členských států, je *de facto* rovnocenná se stálým režimem, ve kterém od sporné daně nebudou osvobozeny právnické osoby, jež mají sídlo skutečného vedení v jiném členském státě než ve Francii. Proto podle názoru Soudního dvora sporná právní úprava „představuje omezení zásady volného pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázáno [Smlouvou]“ [37].

72. Navzdory jednoznačnosti, s níž rozsudek ELISA vyřešil otázku omezení, zbývá ještě rozhodnout, zda lze toto řešení rozšířit na případ, v němž se sídlo skutečného vedení nachází nikoli v členském státě, nýbrž v třetím státě nebo na území odlišném od území Unie. Odpověď na tuto otázku alespoň částečně poskytuje rozsudek A [38].

73. V uvedené věci byl totiž Soudní dvůr dotazován, zda má pojem omezení pohybu kapitálu, na který odkazuje čl. 63 odst. 1 SFEU, mít ve vztazích mezi členskými státy a třetími zeměmi týž dosah jako ve vztazích mezi členskými státy. V rozporu s tím, co tvrdily některé vlády, které se účastnily řízení ve zmíněné věci, dospěl Soudní dvůr k závěru, že pojem omezení je v zásadě týž, přestože zdůraznil, že je třeba brát v úvahu skutečnost, že Smlouva stanovila specifické odchylky pro pohyb z a do třetích států [39], a také použitelný právní rámec, který je nutně odlišný od toho, který existuje mezi členskými státy v důsledku jejich účasti na procesu evropské hospodářské integrace [40]. Soudní dvůr potvrdil směr judikatury již nastoupený v rozsudku Test Claimants [41]

37 — Výše uvedený rozsudek ELISA, bod 78.

38 — Výše uvedený rozsudek A.

39 — Viz čl. 64 odst. 1, články 66 a 75 odst. 1 a 2 SFEU.

40 — Výše uvedený rozsudek A, body 35 až 38.

41 — Výše uvedený rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 171.

a schválil výklad, který by umožnil použít, byť s určitými upřesněními, jeho judikaturu v oblasti kapitálu v situacích, které nastávají mezi členskými státy [42].

74. Ačkoli se věci A a Test Claimants týkaly daňových opatření, která dopadala na dividendy pobírané společnostmi se sídlem v jiném členském státě, byl nedávno stejný přístup potvrzen právě u článku 990 E CGI, který je nyní opět předmětem sporu. Ve věci Établissements Rimbaud [43] měl Soudní dvůr čerstvou příležitost posoudit, zda uvedené ustanovení představuje omezení, jestliže se sídlo skutečného vedení právnické osoby nachází ve státě Evropského hospodářského prostoru. Za takových okolností se formálně měnil příslušný právní kontext, neboť se nepoužil čl. 63 odst. 1 SFEU, nýbrž článek 40 Dohody o EHP. Toto ustanovení nicméně přebírá znění uvedeného čl. 63 odst. 1 SFEU, takže se judikatura k výkladu posledně zmíněného ustanovení za účelem zajištění co nejjednotnějšího výkladu Dohody o EHP použije v zásadě na její článek 40 [44]. Za těchto okolností Soudní dvůr dospěl k závěru, že právní úprava, jako je ta francouzská, posuzovaná v kontextu EHP, činí investice do nemovitostí ve Francii méně přitažlivými pro společnosti-nerezidenty, jako například pro společnosti se sídlem v Lichtenštejnsku [45].

75. Jak jsem vysvětlil výše, provádí se postavení ZZÚ na roveň třetím státům se zřetelem ke zvláštnímu postavení prvně zmíněných jako území spojených úzkými vazbami s Unií. Z toho vyplývá, že i když nelze automaticky použít judikaturu A nebo Test Claimants na situaci, jaká nastala v projednávaném případě, rovněž nelze kategoricky tvrdit, že se nacházíme ve stejné situaci jako v případech ELISA nebo Établissements Rimbaud. Naopak, skutečnost, že se sídlo skutečného vedení právnické osoby povinné k francouzské dani nachází na Britských Panenských ostrovech, znamená, že k výkladu čl. 63 odst. 1 SFEU bude třeba zohlednit specifičnost

42 — Generální advokát Bot to ve svém stanovisku předloženém ve výše uvedené věci A jasně vyjádřil tímto způsobem: „Smlouva neupřesňuje důvody, pro které byl rozsah působnosti uvedené svobody rozšířen na třetí země. Obecně se uznává, že je toto rozšíření třeba dát do souvislosti s rozvojem měnové politiky Společenství. Nicméně, pokud by členské státy chtěly, aby se tato rozdílnost cílů promítla do dosahu této liberalizace týkající se jejich vztahů se třetími zeměmi, měly zcela logicky zakotvit zásadu volného pohybu kapitálu uvnitř Společenství a mimo Společenství na základě odlišného znění, tak jak tomu bylo dříve. Skutečnost, že se navzdory odlišnosti cílů rozhodly zakotvit tuto svobodu pohybu týmiž výrazy a v témže článku Smlouvy, lze dle mého názoru vysvětlit pouze vůlí propůjčit jí v obou případech tentýž dosah.“ (bod 77).

43 — Výše uvedený rozsudek Établissements Rimbaud.

44 — Viz rozsudky ze dne 23. září 2003, Ospelt a Schlössle Weissenberg (C-452/01, Recueil, s. I-9743), bod 29; ze dne 1. dubna 2004, Bellio F.lli (C-286/02, Recueil, s. I-3465), bod 34; ze dne 23. února 2006, Keller Holding (C-471/04, Sb. rozh. s. I-2107), bod 48; ze dne 11. června 2009, Komise v. Nizozemsko (C-521/07, p. I-4873), bod 15; ze dne 23. října 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, Sb. rozh. s. I-8061), bod 24; ze dne 19. listopadu 2009, Komise v. Itálie (C-540/07, Sb. rozh. s. I-10983), bod 65.

45 — Výše uvedený rozsudek Établissements Rimbaud, body 25 až 29.

tohoto území. Úvahy, které uvedu nejprve, mají usnadnit odpověď na tuto otázku.

76. Jak jsem tedy již uvedl v bodech 31 až 39 tohoto stanoviska, vztahuje se čl. 63 odst. 1 SFEU na ZZÚ. Na základě tohoto předpokladu je nezbytné zdůraznit, jak to učinil Soudní dvůr ve věcech A a Test Claimants, že k pohybu kapitálu na Britské Panenské ostrovy nebo z nich dochází v odlišném právním kontextu než v případě pohybu kapitálu, k němuž dochází uvnitř Unie [46]. Zatímco ale tento rozdíl v právním rámci může mít určující dopad při hodnocení odůvodněnosti takového opatření, jaké je zde předmětem sporu, nebrání to vůbec Soudnímu dvoru, aby přímo konstatoval existenci omezení ve smyslu čl. 63 odst. 1 SFEU.

77. V tomto smyslu rozsudek ELISA i rozsudek Établissments Rimbaud nabízejí určitá užitečná kritéria, neboť se oba soustřeďují na totéž ustanovení, které je zde předmětem sporu. V kontextu uvedených věcí Soudní dvůr neměl pochybnosti a rozhodl, že takový režim, jaký je stanoven v článku 990 E CGI, v rozsahu, v němž zavádí *de facto* stálý režim, ve kterém od sporné daně nebudou osvobozeny právnické osoby, jež mají sídlo skutečného vedení mimo francouzské území, představuje omezení zásady volného pohybu kapitálu [47]. Za okolností, jež nastaly v projednávaném případě, po potvrzení použitelnosti čl. 63 odst. 1 SFEU, nespatřuji žádný důvod k odlišné odpovědi, přestože se sídlo skutečného vedení nachází v ZZÚ.

78. Z výše uvedeného tudíž vyplývá, že taková norma, jako je norma zakotvená v článku 990 E CGI, v rozsahu, v němž podmiňuje osvobození pro právnické osoby, které nemají sídlo vedení ve Francii, na rozdíl od jiných osob povinných k dani, představuje dodatečným požadavkem, a sice existencí úmluvy uzavřené mezi Francouzskou republikou a v projednávaném případě ZZÚ, omezení, které je v zásadě zakázané v čl. 63 odst. 1 SFEU.

2. K odůvodněnosti omezení

79. V tomto stadiu je třeba zkraje upozornit na to, že článek 65 odst. 1 a 2 SFEU zavádí odlišná odůvodnění, než jaké primární právo

46 — Výše uvedený rozsudek A, body 36 a 37, a výše uvedený rozsudek Test Claimants, body 170 a 171.

47 — Výše uvedený rozsudek ELISA, body 75 až 78, a výše uvedený rozsudek Établissements Rimbaud, body 25 až 29.

stanoví pro svobody pohybu. Uvedené ustanovení totiž zavádí tři obecné výjimky spolu s jejich omezením, avšak v konečném důsledku rozšiřuje rozhodovací prostor členských států. V odst. 1 písm. a) tak stanoví odůvodnění daňových opatření, která rozlišují mezi objektivně nesrovnatelnými situacemi, v odst. 1 písm. b) zakotvuje obecné odůvodnění založené zejména na důvodech veřejného pořádku a v odstavci 2 poukazuje na specifický případ omezení, která se týkají svobody usazování.

80. Začnu analýzou prvního z odůvodnění, jež je zakotveno v čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU. Je známo, že toto odůvodnění spojené výlučně s vnitrostátními opatřeními v oblasti „daňových předpisů", která zavádějí rozdílné zacházení, již bylo rozvinuto v judikatuře Soudního dvora, dokonce před vstupem článku 65 SFEU v platnost. Jak již tedy Soudní dvůr rozhodl v rozsudku Verkooijen [48], před vstupem článku 65 SFEU v platnost (dříve článek 73 D Smlouvy o ES), judikatura uznala, zejména od rozsudku Schumacker [49], že vnitrostátní daňová ustanovení, která zavádějí určité rozdíly založené zejména na rezidenci daňových poplatníků, mohou být slučitelná s právem Unie za předpokladu, že se použijí na situace, které nejsou objektivně srovnatelné. Soudní dvůr tak činí se zřetelem ke své předchozí judikatuře při použití dvojího *testu*., přestože nyní aplikuje čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU,

81. V první fázi Soudní dvůr zjišťuje, zda se vnitrostátní norma nebo rozhodnutí týká objektivně srovnatelných situací. Jestliže dospěje k závěru, že tomu tak není, bude třeba uznat legalitu opatření [50]. V případě opačného výsledku je třeba přistoupit ke druhé analýze: po konstatování, že situace jsou srovnatelné, Soudní dvůr posuzuje, zda existuje naléhavý důvod obecného zájmu, který ve světle zásady proporcionality odůvodňuje legalitu opatření [51]. V této druhé fázi bude třeba přezkoumat důvody týkající se například soudržnosti daňového systému [52] nebo účinnosti boje proti daňovým podvodům [53].

82. Jak vyplývá ze spisu, zavádí zde zkoumaná francouzská daň jednotný režim zdanění,

48 — Rozsudek ze dne 6. června 2000 (C-35/98, Recueil, s. I-4071), bod 43.

49 — Rozsudek ze dne 14. února 1995 (C-279/93, Recueil, s. I-225).

50 — Viz rozsudky ze dne 8. září 2005, Blanckaert (C-512/03, Sb. rozh. s. I-7685), bod 39, a ze dne 20. května 2008, Orange European Smallcap Fund (C-194/06, Sb. rozh. s. I-3747), bod 65.

51 — Viz výše uvedený rozsudek Verkooijen, body 56 až 61, a rozsudek ze dne 7. září 2004, Manninen (C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477), bod 52.

52 — Rozsudek ze dne 15. července 2004, Weidert a Paulus (C-242/03, Sb. rozh. s. I-7379), bod 17.

53 — Výše uvedený rozsudek Centro di Musicologia Walter Stauffer, bod 47.

u něhož je skutečností zakládající povinnost k dani vlastnictví nemovitosti právnickou osobou. S ohledem na obecnou skutečnost, která zakládá povinnost platit daň, se právnické osoby, které mají sídlo skutečného vedení ve Francii, a ty, které je mají mimo Francii, z hlediska daně z nemovitostí nacházejí ve stejné situaci [54]. V rozsahu, v němž rozdílné zacházení spočívá ve výhodě týkající se daně, se zabýváme diskriminací ve srovnatelné situaci, na kterou tudíž nedopadá znění čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU.

83. Nyní zbývá určit, zda rozdílné zacházení odpovídá naléhavému důvodu obecného zájmu, konkrétně důvodu spočívajícímu v boji proti daňovým podvodům, jak tvrdily členské státy, které se účastnily řízení.

84. Poté, co soudní dvůr v rozsudku ELISA Soudní dvůr připomenul, že judikatura připouští toto odůvodnění pouze v případě, kdy se týká čistě vykonstruovaných operací, jejichž cílem je obejít daňový předpis [55], ještě zdůraznil dva faktory, pomocí nichž dospěl k závěru, že článek 990 E CGI, použitý na pohyb kapitálu mezi členskými státy, nespadá pod toto odůvodnění. Předně upozornil na skutečnost, že směrnice 77/799/EHS [56] o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní stanoví obecný rámec pro spolupráci a výměnu informací, který usnadňuje každé daňové správě boj proti podvodům v přeshraničním kontextu [57]. Soudní dvůr dále poté, co zdůraznil, že čl. 8 odst. 1 směrnice 77/799 zakotvuje výjimku ze spolupráce, která se použila na skutkové okolnosti věci ELISA, zopakoval již ustálenou judikaturu, podle níž i přesto, že bylo konstatováno použití uvedeného ustanovení, nic nebrání dotyčným daňovým orgánům, aby od poplatníka požadovaly důkazy, které by považovaly za nezbytné k řádnému vyměření dotyčných daní, a pakliže by tyto důkazy nebyly dodány, aby případně odmítly požadované osvobození [58].

85. Na tomto základě rozsudek ELISA dospěl k závěru o neslučitelnosti článku 990 E CGI se Smlouvou a zamítl argument o existenci naléhavého důvodu obecného zájmu založeného

54 — Viz ve stejném smyslu stanovisko generálního advokáta Mazáka přednesené ve výše uvedené věci ELISA, body 87 až 91, kde se výslovně odkazuje na výše uvedený rozsudek Manninen, bod 36.

55 — Výše uvedený rozsudek ELISA, bod 91, který se rovněž odvolává na rozsudky ze dne 26. září 2000, Komise v. Belgie (C-478/98, Recueil, s. I-7587), bod 45; ze dne 4. března 2004, Komise v. Francie (C-334/02, Recueil, s. I-2229), bod 27, a ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995), bod 50.

56 — Směrnice Rady ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63).

57 — Výše uvedený rozsudek ELISA, body 92 až 94.

58 — Výše uvedený rozsudek ELISA, body 95 a 96, který se odvolává na rozsudek ze dne 30. ledna 2007, Komise v. Dánsko (C-150/04, Sb. rozh. s. I-1163), bod 54. Tento přístup však byl v judikatuře Soudního dvora zaveden rozsudkem ze dne 28. ledna 1992, Bachmann (C-204/90, Recueil, s. I-249), bod 20.

na boji proti daňovým podvodům [59]. Ačkoli Soudní dvůr uznal, že francouzské daňové orgány budou čelit potížím při opatřování veškerých relevantních informací pro vyměření daně nebo případnou kontrolu, spočíval problém francouzského systému v jeho automatismu, který dotčeným společnostem nedovoluje, aby předložily listinné důkazy umožňující prokázat totožnost jejich akcionářů a jakékoliv další údaje, jež by francouzskými daňovými orgány byly považovány za nezbytné. Osvobození této povahy, které daňovému poplatníkovi v žádném případě nedovoluje spolupracovat s příslušnými orgány, a vytváří tak svého druhu nevyvratitelnou domněnku podvodu, bylo tudíž podle Soudního dvora nepřiměřené a v důsledku toho porušovalo Smlouvy [60].

86. V projednávaném případě vykazuje právní rámec významnou odlišnost, neboť sídlo skutečného vedení právnické osoby povinné k dani se nachází v ZZÚ, konkrétně na Britských Panenských ostrovech, kde se nepoužije sekundární právo Unie, ledaže je výslovně stanoveno jinak. Jak jsem uvedl výše, používat právo Unie na ZZÚ je třeba případ od případu, pokud jsou tato pravidla součástí primárního práva. Naopak sekundární právo vyžaduje výslovnou zmínku o své použitelnosti na jednu nebo několik ZZÚ k tomu, aby tam rozšířilo své účinky.

87. To není případ směrnice 77/799 vzhledem k Britským Panenským ostrovům. Jak konstatovala Komise a několik členských států, které v tomto řízení předložily vyjádření, nepoužije se uvedená směrnice v takovém kontextu, jaký nastal v projednávaném případě, kdy členský stát, Francouzská republika, vyžaduje správní spolupráci v daňové oblasti ze strany ZZÚ, v tomto případě Britských Panenských ostrovů. Měl jsem rovněž příležitost dotázat se zmocněnkyně Spojeného království, zda existuje, respektive zda v okamžiku relevantním pro projednávaný případ existovala, dohoda nebo úmluva o spolupráci mezi Spojeným královstvím a Britskými Panenskými ostrovy v daňové oblasti. Odpověď byla záporná. V důsledku toho se zde jedná o ZZÚ podřízené vlastnímu regulačnímu rámci, přičemž chybí nástroje daňové správní spolupráce dokonce i s členským státem, s nímž území udržuje zvláštní vazby.

88. V tomto ohledu lze najít některé informace o zvláštním postavení Britských Panenských ostrovů v judikatuře týkající se vnějšího aspektu volného pohybu kapitálu. Považuji za relevantní znovu odkázat na rozsudek A, v němž Soudní dvůr ve věci, jež se týkala třetího státu, zdůraznil význam

59 — Výše uvedený rozsudek ELISA, body 100 a 101.
60 — Výše uvedený rozsudek ELISA, body 97 až 99.

evropské harmonizace v oblasti účetnictví společností [61]. Skutečnost, že společnosti usazené v členských státech Unie podléhají témuž společnému systému účetnictví, tedy daňovému poplatníkovi, slovy Soudního dvora, poskytuje „možnost předložit spolehlivé a ověřitelné údaje týkající se struktury nebo činností společnosti usazené v jiném členském státě“ [62]. Taková možnost naopak není poplatníkovi zaručena, „pokud jde o společnost usazenou ve třetí zemi, která není povinna tato opatření Společenství uplatnit“ [63]. Jelikož neexistence účetní harmonizace může nastat rovněž ve věci, která se týká Britských Panenských ostrovů, domnívám se, že řešení věci ELISA, které francouzským orgánům vytýkalo, že poplatníkovi upírají možnost předložit daňové informace, vyžaduje odlišný přístup v takovém případě, jaký je právě projednáván.

89. S ohledem na výše uvedené je zřejmé, že pokud má právnická osoba povinná k dani sídlo skutečného vedení na Britských Panenských ostrovech, nemůže členský stát jako Francouzská republika využít směrnici 77/799 a v takové situaci, jaká nastala v projednávané věci, a ani v případě, že připustí předložení důkazů ze strany poplatníka, nutně nezíská harmonizovanou účetní informaci. Spadá-li spor mezi společností Prunus a francouzskými daňovými orgány tohoto kontextu, pak z judikatury Soudního dvora vyplývá, že se Francouzská republika může oprávněně dovolávat naléhavého důvodu obecného zájmu založeného na boji proti daňovým podvodům.

90. Takové se ostatně zdá být řešení, k němuž Soudní dvůr nedávno dospěl, když rozhodoval o pochybnostech, které vzbuzoval tolikrát uváděný článek 990 E CGI ve sporu, v němž se zahraniční prvek týkal Lichtenštejnska. V již uvedené věci Établissements Rimbaud usiloval Soudní dvůr o odlišení této situace od té, jež vznikla ve věci ELISA, a opakovaně zdůraznil odlišnost právních rámcem obou případů [64]. Soudní dvůr navíc ve věci Établissements Rimbaud konstatoval, že směrnice v oblasti účetnictví společností se použijí v Lichtenštejnsku na základě Přílohy XXII Dohody o EHP [65] a i v této situaci rozhodl, že se lze dovolávat naléhavého důvodu obecného zájmu založeného na boji proti daňovým podvodům. Z rozsudku plyne, že zásadním prvkem meritorní analýzy byla nepoužitelnost

61 — Výše uvedený rozsudek A, bod 62. Ve stejném smyslu se vyslovil generální advokát Bot v bodech 141 až 143 svého stanoviska v uvedené věci.

62 — Tamtéž.

63 — Tamtéž.

64 — Výše uvedený rozsudek Établissements Rimbaud, bod 46.

65 — Výše uvedený rozsudek Établissements Rimbaud, bod 42.

směrnice 77/799 v kontextu EHP, nikoli harmonizace v oblasti účetnictví [66].

91. V projednávané věci jsou splněny oba faktory: směrnice 77/799 se nepoužije a z ničeho ani neplyne, že by existovala harmonizace v oblasti účetnictví společností. Francouzské orgány nejen že nemohou využít mechanismy spolupráce stanovené v uvedeném předpisu, ale v případě, že připustí předložení písemných důkazů ze strany poplatníka, budou také čelit potížím při ověřování jejich věrohodnosti nebo zákonnosti. Při nedostatku nástrojů spolupráce, jaké existují mezi členskými státy, je rozumné připustit, aby Francouzská republika podřizovala osvobození od daně existenci úmluvy o správní pomoci v boji proti daňovým podvodům nebo smlouvy, která zaručuje zásadu zákazu diskriminace mezi daňovými poplatníky.

92. V důsledku toho se v odpovědi na otázku položenou Tribunal de grande instance de Paris domnívám, že článek 63 SFEU je třeba vykládat v tom smyslu, že nebrání takovým ustanovením vnitrostátních právních předpisů, jaké stanoví článek 990 D a následující CGI, které poskytují právnickým osobám, jež mají své sídlo skutečného vedení ve Francii nebo od 1. ledna 2008 v členském státě Evropské unie, možnost využít osvobození od sporné daně, a které podřizují tuto možnost, pokud jde o právnické osoby, které mají své sídlo skutečného vedení na území třetího státu, existenci úmluvy o správní pomoci uzavřené mezi Francií a tímto státem za účelem boje proti daňovým podvodům a únikům nebo skutečnosti, že podle dohody, která obsahuje ustanovení o zákazu diskriminace z důvodu státní příslušnosti, tyto právnické osoby nesmějí podléhat vyššímu zdanění, než jakému podléhají právnické osoby, jež mají své sídlo skutečného vedení ve Francii.

93. Jelikož jsem konstatoval, že je splněno odůvodnění zakotvené v čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU, a s ohledem na to, že doposud poskytnuté argumenty postačují k poskytnutí užitečné odpovědi na první předběžnou otázku, nepovažuji za nutné přistupovat k analýze zbývajících výjimek stanovených v uvedeném ustanovení.

V – Ke druhé předběžné otázce

94. Druhou předběžnou otázkou se Tribunal de grande instance de Paris táže na slučitelnost takových ustanovení vnitrostátních právních předpisů, jaké stanoví článek 990 F code

66 — Viz také ohledně volného pohybu kapitálu mezi Italskou republikou a Norskem, Islandem a Lichtenštejnskem rozsudek ze dne 19. listopadu 2009, Komise v. Itálie (C-540/07, Sb. rozh. s. I-10983), body 66 až 73.

général des impôts, které daňovým orgánům umožňují učinit solidárně odpovědnou za odvedení daně stanovené článkem 990 D a následujícími code général des impôts jakoukoliv právnickou osobu, prostřednictvím které dlužník nebo dlužníci daně vlastní nemovitosti nebo požívají práv k nemovitostem, s článkem 63 a následujícími SFEU.

95. Odpověď na tuto otázku vyplývá z navržené odpovědi na první předběžnou otázku. Jestliže členský stát může zavést omezení volného pohybu kapitálu, jaká jsou zde analyzována, a děje se tak v souladu se Smlouvami, nic nebrání tomu, aby právní řád tohoto státu stanovil režimy solidární odpovědnosti za účelem zajištění výběru daně. Režim této povahy, je-li pojat proporcionálně, nediskriminačně a směřuje-li k uskutečnění legitimního cíle obecného zájmu, v zásadě nemůže být v rozporu s čl. 63 odst. 1 SFEU.

96. Ve skutečnosti režim solidarity v oblasti nepřímých daní, jehož účelem je zajištění úhrady daňových pohledávek, a tudíž boj proti únikům, zavedl samotný zákonodárce Unie. Jak známo, požaduje čl. 22 odst. 7 směrnice 77/388/EHS [67] od členských států, aby přijaly „opatření nezbytná k zajištění toho, aby osoby, které se […] považují za daňové dlužníky namísto osoby povinné k dani usazené v zahraničí nebo které jsou společně a nerozdílně povinny odvádět daň, dodržovaly výše uvedené povinnosti týkající se prohlášení a platby“. Neboť v rozsahu, v němž mechanismus solidární odpovědnosti představuje nástroj, který umožňuje členským státům vybrat dlužnou daň, totiž nemusí nezbytně nutně vyvolávat omezení volného pohybu kapitálu.

97. Tento závěr je posílen v případě, kdy je režim solidární odpovědnosti používán nediskriminačním způsobem na situace, v nichž neexistuje vazba s právem Unie. Jestliže tedy francouzská právní úprava pro případy čistě vnitrostátních daní stanovila pravidlo solidární odpovědnosti v daňové oblasti, nejsou dány dostatečné důvody pro zjištění existence omezení v takovém případě, jaký je projednáván. Rozhodnutí této otázky přísluší předkládajícímu soudu.

98. Totéž lze uvést v souvislosti se zásadou proporcionality. Opatření, kterým se zavádí pravidlo solidarity v daňové oblasti jakožto nástroj boje proti daňovým podvodům, je k dosažení takových cílů. Jestliže francouzská úprava zajišťuje osobní totožnost dotčených společností, takže odpovědnost může být rozšířena na celou skupinu, nelze konstatovat dostatečně závažný přehmat k označení takového opatření za nepřiměřené. Za takových okolností rovněž předkládajícímu soudu

67 — Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, p. 23).

přísluší, aby objasnil, zda francouzský právní řád v daňové oblasti zajišťuje, aby pohledávky byly solidárně vztaženy striktně na právnické osoby, které je možno zahrnout do skupiny.

99. V důsledku toho Soudnímu dvoru navrhuji, aby na druhou předmětnou otázku odpověděl, že článek 63 SFEU je třeba vykládat v tom smyslu, že nebrání takovým ustanovením vnitrostátních právních předpisů, jaké stanoví článek 990 F code général des impôts, které umožňují daňovým orgánům učinit solidárně odpovědnou za odvedení daně stanovené článkem 990 D a následujícími code général des impôts jakoukoliv právnickou osobu, prostřednictvím které dlužník nebo dlužníci daně vlastní nemovitosti nebo požívají práv k nemovitostem, za předpokladu, že jsou prováděna přiměřeným a nediskriminačním způsobem.

VI – Závěry

100. S ohledem na výše rozvinuté úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby Tribunal de grande instance de Paris odpověděl následovně:

„1. Článek 63 SFEU je třeba vykládat v tom smyslu, že nebrání takovým ustanovením vnitrostátních právních předpisů, jaké stanoví článek 990 D a následující CGI, které poskytují právnickým osobám, jež mají své sídlo skutečného vedení ve Francii nebo od 1. ledna 2008 v členském státě Evropské unie, možnost využít osvobození od sporné daně, a které podřizují tuto možnost, pokud jde o právnické osoby, které mají své sídlo skutečného vedení na území třetího státu, existenci úmluvy o správní pomoci uzavřené mezi Francií a tímto státem za účelem boje proti daňovým podvodům a únikům nebo skutečnosti, že podle dohody, která

obsahuje ustanovení o zákazu diskriminace z důvodu státní příslušnosti, tyto právnické osoby nesmí podléhat vyššímu zdanění, než jakému podléhají právnické osoby, jež mají své sídlo skutečného vedení ve Francii.

2. Článek 63 SFEU je třeba vykládat v tom smyslu, že nebrání takovým ustanovením vnitrostátních právních předpisů, jež stanoví článek 990 F code général des impôts, která umožňují daňovým orgánům učinit solidárně odpovědnou za odvedení daně stanovené článkem 990 D a následujícími code général des impôts jakoukoliv právnickou osobu, prostřednictvím které dlužník nebo dlužníci daně vlastní nemovitosti nebo požívají práv k nemovitostem, za předpokladu, že jsou prováděna přiměřeným a nediskriminačním způsobem."