NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
PEDRO CRUZ VILLALÓN
prednesené 9. decembra 2010[1]

Obsah

I — Právny rámec ..... I - 3324

A — Právny rámec Únie ..... I - 3324

B — Vnútroštátny právny rámec ..... I - 3328

II — Skutkové okolnosti ..... I - 3329

III — Konanie pred Súdnym dvorom a prejudiciálne otázky ..... I - 3330

IV — Prvá prejudiciálna otázka ..... I - 3330

A — Úvodné pripomienky ..... I - 3331

1. Voľný pohyb kapitálu a jeho smerovanie von ..... I - 3331

2. ZKÚ a ich právne postavenie v práve Únie ..... I - 3332

3. Zhrnutie ..... I - 3337

B — Uplatniteľnosť článku 63 ZFEÚ na ZKÚ ..... I - 3337

1. Uplatnenie voľného pohybu kapitálu alebo slobody usadiť sa ..... I - 3337

2. Neuplatniteľnosť článku 63 ods. 1 ZFEÚ v dôsledku rozhodnutí 91/482 a 2001/822 ..... I - 3339

1 — Jazyk prednesu: španielčina.

3. Neuplatniteľnosť článku 63 ZFEÚ z dôvodu doložky „stand-still“ stanovenej v článku 64 ods. 1 ZFEÚ ..... I - 3342

C — Porušenie článku 63 ZFEÚ ..... I - 3345

1. Existencia obmedzenia voľného pohybu kapitálu ..... I - 3345

2. Odôvodnenie obmedzenia ..... I - 3348

V — Druhá prejudiciálna otázka ..... I - 3353

VI — Návrh ..... I - 3355

1. Tribunal de grande instance de Paris (Francúzsko) kladie dve prejudiciálne otázky týkajúce sa zlučiteľnosti francúzskej daňovej právnej úpravy, ktorá s cieľom oslobodenia od dane z vlastníctva nehnuteľností právnických osôb rozlišuje podľa toho, či zdaniteľná osoba má svoje miesto skutočného vedenia v členskom štáte, alebo v tretej krajine, so zmluvami. Predmetnú vec charakterizuje skutočnosť, že dotknutá spoločnosť má svoje miesto skutočného vedenia na Britských Panenských ostrovoch, ktoré, ako je známe, nie sú treťou krajinou, ale zámorským územím podliehajúcim osobitným pravidlám obsiahnutým v článkoch 198 a nasledujúcich ZFEÚ.

2. Preto bol Súdny dvor vyzvaný, aby podal výklad pravidiel voľného pohybu kapitálu so zreteľom na zvláštnosti režimu zámorských krajín a území (ďalej len „ZKÚ“), najmä keď sa členské štáty odvolávajú na boj proti daňovým podvodom na obhajobu zákonnosti obmedzenia tejto slobody.

3. Otázka sa vynára v kontexte, ktorý je tomuto súdu známy, lebo mal v minulosti príležitosť vo veciach ELISA a Établissements Rimbaud [2] rozhodovať o prejednávanej právnej úprave, aj keď bola uplatnená

2 — Rozsudky z 11. októbra 2007, C-451/05, Zb. s. I-8251, a z 28. októbra 2010, C-72/09, Zb. s. I-10659.

na obmedzenia voči iným členským štátom a štátom Európskeho hospodárskeho priestoru. Táto vec umožní Súdnemu dvoru doplniť jeho judikatúru vyriešením špecifických problémov, ktoré vyvolávajú ZKÚ.

I — Právny rámec

A — *Právny rámec Únie*

4. Články 63 ZFEÚ až 65 ZFEÚ definujú voľný pohyb kapitálu nasledujúcim spôsobom:

„*Článok 63*

1. V rámci ustanovení tejto kapitoly sú zakázané všetky obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi navzájom a členskými štátmi a tretími krajinami.

2. V rámci ustanovení tejto kapitoly sú zakázané všetky obmedzenia platieb medzi členskými štátmi navzájom a členskými štátmi a tretími krajinami.

Článok 64

1. Ustanovenia článku 63 sa prijmú bez toho, aby bolo dotknuté uplatňovanie obmedzení vo vzťahu k tretím krajinám, ktoré platia vo vnútroštátnom práve alebo v práve Únie k 31. decembru 1993 z hľadiska pohybu kapitálu do tretích krajín alebo z tretích krajín týkajúcich sa priamych investícií – vrátane investícií do nehnuteľného majetku, usadenia sa, poskytovania finančných služieb alebo vstupu cenných papierov na kapitálové trhy. V prípade obmedzení podľa vnútroštátnych právnych predpisov v Bulharsku, Estónsku a Maďarsku je príslušným dátumom 31. december 1999.

…

Článok 65

1. Ustanovenia článku 63 majú bez toho, aby boli dotknuté práva členských štátov:

a) uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa miesta bydliska alebo podľa miesta, kde investovali kapitál;

b) prijať všetky potrebné opatrenia, najmä v oblasti daňového systému a dohľadu nad finančnými inštitúciami, aby sa zabránilo

porušovaniu vnútroštátnych predpisov, alebo stanoviť postupy na ohlasovanie kapitálových pohybov na štatistické alebo správne účely alebo prijať opatrenia, ktoré možno odôvodniť verejným záujmom či verejnou bezpečnosťou.

veci treba najmä uviesť nasledujúce ustanovenia:

„Článok 198

...

Členské štáty súhlasia, aby sa k Únii pridružili neeurópske krajiny a územia, ktoré majú osobitné vzťahy s Dánskom, Francúzskom, Holandskom a Spojeným kráľovstvom. Tieto krajiny a územia (ďalej len ‚krajiny a územia') sú uvedené v prílohe II.

3. Opatrenia a postupy uvedené v odsekoch 1 a 2 však nesmú byť prostriedkom pre svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v článku 63.

Cieľom pridruženia je podporovať hospodársky a sociálny rozvoj krajín a území a nadviazať úzke hospodárske vzťahy medzi nimi a Úniou ako celkom.

4. Ak sa neprijmú opatrenia podľa článku 64 ods. 3, Komisia, alebo ak Komisia do troch mesiacov od žiadosti dotknutého členského štátu neprijme rozhodnutie, tak Rada, môže prijať rozhodnutie, ktoré potvrdzuje, že obmedzujúce daňové opatrenia prijaté členským štátom voči jednej alebo viacerým tretím krajinám sa považujú za zlučiteľné so zmluvami, ak ich je možné odôvodniť jedným z cieľov Únie a ak sú zlučiteľné s riadnym fungovaním vnútorného trhu. Rada sa uznáša jednomyseľne na žiadosť členského štátu."

V súlade so zásadami, ktoré sú uvedené v preambule tejto zmluvy, pridruženie slúži predovšetkým na podporu záujmov a blahobytu obyvateľov týchto krajín a území a na to, aby dospeli k hospodárskemu, sociálnemu a kultúrnemu rozvoju, o ktorý sa usilujú.

Článok 199

5. Režim ZKÚ je uvedený vo štvrtej časti ZFEÚ. Na účely prejednávanej

Pridruženie sleduje nasledujúce ciele:

1) Členské štáty uplatňujú pri obchodných stykoch s týmito krajinami a územiami rovnaké zaobchádzanie, na akom sa v zmysle zmlúv vzájomne dohodli.

2) Každá krajina alebo územie uplatní v obchodných stykoch s členskými štátmi rovnaké zaobchádzanie, aké uplatňuje vo vzťahu k európskemu štátu, s ktorým udržiava osobitné vzťahy.

3) Členské štáty sa podieľajú na investíciách, ktoré si vyžadujú postupný rozvoj v týchto krajinách a územiach.

4) Pri investíciách financovaných Úniou je účasť na verejných súťažiach a dodávkach otvorená za rovnakých podmienok ako všetkým fyzickým a právnickým osobám, ktoré sú štátnymi príslušníkmi členského štátu alebo niektorej z krajín a území.

5) Vo vzťahoch medzi členskými štátmi a krajinami a územiami je právo štátnych príslušníkov a spoločností usadiť sa upravené v súlade s ustanoveniami a postupmi vymedzenými v kapitole o práve usadiť sa, a to bez akejkoľvek diskriminácie, iba ak osobitné ustanovenia v zmysle článku 203 stanovujú inak.

...

Článok 203

Rada na základe skúseností získaných z pridruženia krajín a území k Únii a podľa zásad stanovených zmluvami jednomyseľne na návrh Komisie určí ustanovenia týkajúce sa podrobných pravidiel a postupu pridruženia krajín a území k Únii. Ak dotknuté ustanovenia prijíma Rada v súlade s mimoriadnym legislatívnym postupom, uznáša sa jednomyseľne na návrh Komisie a po porade s Európskym parlamentom."

6. Príloha II ZFEÚ týkajúca sa ZKÚ, na ktoré sa uplatnia ustanovenia štvrtej časti Zmluvy, zahrnuje okrem iného Britské Panenské ostrovy.

7. Rozhodnutím Rady 91/482/EHS z 25. júla 1991 o pridružení zámorských krajín a území k Európskemu hospodárskemu spoločenstvu [*neoficiálny preklad*] [3] boli prijaté špecifické ustanovenia uplatniteľné na vzťahy so ZKÚ. Toto rozhodnutie bolo účinné do 1. decembra 2001.

3 — Ú. v. ES L 263, s. 1.

8. Pokiaľ ide o pohyb kapitálu, stanovuje:

„*Článok 180*

1. Pokiaľ ide o pohyb kapitálu spojený s investovaním a bežnými platbami, príslušné orgány ZKÚ a členských štátov Spoločenstva sa v oblasti devízových operácií zdržia prijatia opatrení, ktoré by boli nezlučiteľné s ich povinnosťami vyplývajúcimi z uplatnenia ustanovení tohto rozhodnutia v oblasti obchodu s tovarmi a službami, usadzovania a priemyselnej spolupráce. Tieto povinnosti však nebránia zavedeniu nevyhnutných ochranných opatrení z dôvodov spojených so závažnými ekonomickými ťažkosťami alebo závažnými problémami platobnej bilancie.

2. Pokiaľ ide o devízové operácie spojené s investíciami a bežnými platbami, príslušné orgány jednak ZKÚ a jednak členských štátov sa v maximálnej miere zdržia prijatia voči sebe diskriminačných opatrení alebo priznávania priaznivejšieho zaobchádzania s tretími štátmi, pričom musia plne zohľadniť meniaci sa medzinárodný menový systém, existenciu osobitných menových dohôd a problémy platobnej bilancie.

V prípade, ak sa takéto opatrenia alebo takéto zaobchádzanie budú zdať nevyhnutné, budú zachované alebo uvedené do súladu s prijatými medzinárodnými menovými pravidlami a vynaloží sa všetko úsilie na zníženie negatívnych účinkov pre dotknuté strany.“ [*neoficiálny preklad*]

9. Rozhodnutie Rady 2001/822/ES z 27. novembra 2001 o pridružení zámorských krajín a území k Európskemu spoločenstvu [4] sa stalo účinným 2. decembra 2001. Tento predpis, ktorý nahradzuje rozhodnutie 91/482, obsahuje tiež osobitné ustanovenia týkajúce sa kapitálu:

„*Článok 47*

Bežné platby a pohyby kapitálu

1. Bez dopadu na odsek 2:

a) Členské štáty a orgány ZKÚ neuložia obmedzenia na žiadne platby vo voľne prevoditeľnej mene na bežný účet platobnej bilancie medzi rezidentmi spoločenstva a ZKÚ;

4 — Ú. v. ES L 314, s. 1, Mim. vyd. 11/038, s. 319.

b) Pokiaľ ide o transakcie na kapitálový účet platobnej bilancie, členské štáty a orgány ZKÚ neuložia obmedzenia na voľný pohyb kapitálu pre priame investície v spoločnostiach vytvorených v súlade so zákonmi hostiteľského členského štátu, krajiny alebo územia a na zabezpečenie toho aby aktíva vytvorené takouto investíciou a akýkoľvek z toho pochádzajúci zisk môže byť vytvorený a vrátený do vlasti [zaistí likvidáciu a repatriáciu aktív vytvorených týmito investíciami a akéhokoľvek z nich pochádzajúceho zisku – *neoficiálny preklad*].

2. Spoločenstvo, členské štáty a ZKÚ budú oprávnené aby urobili opatrenia spomenuté *mutatis mutandis* (s nutnými zmenami v podrobnostiach) v článkoch 57, 58, 59, 60 a 301 zmluvy v súlade s podmienkami v nej [tam – *neoficiálny preklad*] stanovenými. … Keď sa robia takéto opatrenia, orgány ZKÚ, členský štát alebo spoločenstvo sa bez meškania budú navzájom informovať a predložia si navzájom tak rýchlo ako je to možné harmonogram na odstránenie opatrení ktorých sa to týka [V prípade prijatia takýchto opatrení sa orgány ZKÚ, členský štát alebo Spoločenstvo bez zbytočného odkladu vzájomne informujú a čo najrýchlejšie si navzájom predložia harmonogram zrušenia daných opatrení – *neoficiálny preklad*].“

B — *Vnútroštátny právny rámec*

10. V súlade s článkom 990 D ods. 1 francúzskeho code général des impôts (francúzskeho všeobecného daňového zákonníka; ďalej len „CGI“) právnické osoby, ktoré priamo alebo sprostredkovane vlastnia jednu alebo viac nehnuteľností nachádzajúcich sa vo Francúzsku alebo sú držiteľmi vecných práv k takýmto nehnuteľnostiam, sú povinné platiť ročne daň vo výške 3 % z trhovej hodnoty takýchto nehnuteľností alebo práv. Táto daň sa uplatňuje na všetky druhy právnických osôb vrátane spoločností, nadácií a združení.

11. Článok 990 E CGI stanovuje oslobodenie od tejto dane nasledujúcim spôsobom:

„Dani uvedenej v článku 990 D nepodliehajú:

1. Právnické osoby, ktorých nehnuteľné aktíva v zmysle článku 990 D nachádzajúce sa vo Francúzsku predstavujú menej než 50 % francúzskych aktív. Na účely tohto ustanovenia nie sú v nehnuteľných aktívach zahrnuté aktíva, ktoré právnické osoby uvedené v článku 990 D alebo sprostredkujúce osoby určili na vlastnú zárobkovú činnosť okrem činnosti týkajúcej sa nehnuteľností.

2. Právnické osoby, ktoré majú svoje sídlo v krajine alebo na území, ktoré uzavreli s Francúzskom dohodu o administratívnej pomoci v boji proti daňovým podvodom a únikom a ktoré každý rok najneskôr 15. mája oznámia na mieste stanovenom vyhláškou uvedenou v článku 990 F umiestnenie, opis a hodnotu nehnuteľností vo svojom vlastníctve k 1. januáru, totožnosť a adresy svojich

spoločníkov k tomu istému dátumu a počet akcií alebo podielov, ktoré sú v držbe každého z nich.

3. Právnické osoby, ktoré majú miesto skutočného vedenia vo Francúzsku, a iné právnické osoby, ktoré na základe Zmluvy nesmú podliehať väčšiemu daňovému zaťaženiu, pokiaľ každoročne oznámia alebo prevezmú a dodržia povinnosť oznámiť daňovému úradu na jeho vyžiadanie umiestnenie a opis nehnuteľností vo vlastníctve k 1. januáru, totožnosť a adresy svojich akcionárov, spoločníkov alebo iných členov, počet akcií alebo iných práv, ktoré sú v držbe každého z nich, a dôkazy o ich pobyte na daňové účely. Povinnosť sa prijíma dňom, keď právnická osoba nadobudla nehnuteľnosť alebo právo k nej alebo podiel uvedený v článku 990 D, alebo najneskôr 15. mája 1993 pre nehnuteľnosti, práva alebo podiely, ktoré už sú v držbe alebo vo vlastníctve k 1. januáru 1993...“

II — Skutkové okolnosti

12. SARL Prunus (ďalej len „Prunus“) je obchodnou spoločnosťou so sídlom v Paríži vo Francúzsku. Jej 100 % vlastníkom je SA Polonium (ďalej len „Polonium“), holdingová spoločnosť, ktorá más svoje sídlo v Luxembursku. Polonium je z 50 % vlastnená spoločnosťou Lovett Overseas SA (ďalej len „Lovett“) a z 50 % spoločnosťou Grebell Investments SA (ďalej len „Grebell“), sídlo týchto dvoch spoločností sa nachádza na Britských Panenských ostrovoch.

13. V rokoch 1998 až 2002 bola spoločnosť Prunus vlastníkom troch nehnuteľností v Paríži a podala príslušné vyhlásenie francúzskemu daňovému orgánu. V súlade s článkom 990 E CGI bola spoločnosť Prunus oslobodená od dane vo výške 3 % z nehnuteľností vlastnených právnickými osobami. Na spoločnosti Lovett a Grebell ako nepriamych držiteľov podielov v spoločnosti Prunus sa však táto daň uplatnila v pomere 50 % na každú z nich, lebo nebola splnená nijaká podmienka na oslobodenie od dane stanovená v článku 990 E CGI. Daňový orgán 7. mája 2003 vyrubil týmto dvom spoločnostiam daň za roky 2001 a 2002.

14. Francúzske orgány sa od spoločnosti Prunus ako solidárneho dlžníka domáhali zaplatenia daňového dlhu spoločností Lovett a Grebell. Proti tomuto rozhodnutiu podala spoločnosť Prunus sťažnosť, ktorá bola zamietnutá 12. decembra 2006. Proti tomuto zamietnutiu podala žalobu na Tribunal de grande instance de Paris, ktorý sa s návrhom na začatie prejudiciálneho konania na základe článku 267 ZFEÚ obrátil na Súdny dvor.

III — Konanie pred Súdnym dvorom a prejudiciálne otázky

15. Návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Tribunal de grande instance de Paris a doručený do kancelárie Súdneho dvora 29. septembra 2009 sa týka dvoch nasledujúcich otázok:

„1. Bráni článok 56 a nasl. Zmluvy ES právnej úprave, akou je právna úprava obsiahnutá v článku 990 D a nasl. všeobecného daňového zákonníka, ktorá poskytuje právnickým osobám s miestom skutočného vedenia vo Francúzsku, prípadne od 1. januára 2008 v členskom štáte Európskej únie, možnosť oslobodenia od spornej dane a ktorá v prípade právnických osôb s miestom skutočného vedenia na území tretieho štátu podmieňuje túto možnosť existenciou dohody o administratívnej pomoci v boji proti daňovým podvodom a únikom uzavretej medzi Francúzskom a takýmto štátom alebo skutočnosťou, že podľa zmluvy obsahujúcej ustanovenie o zákaze diskriminácie z dôvodu štátnej príslušnosti nesmú byť tieto právnické osoby zdaňované viac ako právnické osoby s miestom skutočného vedenia vo Francúzsku?

2. Bráni článok 56 a nasl. Zmluvy ES právnej úprave, akou je právna úprava obsiahnutá v článku 990 F všeobecného daňového zákonníka, ktorá umožňuje daňovým orgánom uznať za solidárne zodpovednú za odvod dane, ktorá je uvedená v článku 990 D a nasl. všeobecného daňového zákonníka, každú právnickú osobu, ktorá stojí medzi dlžníkom alebo dlžníkmi dane a nehnuteľnosťami alebo právami k nehnuteľnostiam?“

16. Zástupca spoločností Prunus a Polonium, Francúzska republika, Belgické kráľovstvo, Dánske kráľovstvo, Estónska republika, Španielske kráľovstvo, Talianska republika, Holandské kráľovstvo, Švédske kráľovstvo, Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska, ako aj Európska komisia podali písomné pripomienky.

17. Zástupca spoločností Prunus a Polonium, ako aj splnomocnení zástupcovia francúzskej, švédskej vlády, vlády Spojeného kráľovstva, ako aj Komisie sa dostavili na pojednávanie, ktoré sa uskutočnilo 23. septembra 2010.

IV — Prvá prejudiciálna otázka

18. Vnútroštátny súd formuluje svoju prvú otázku s odvolaním sa na skutočnosť, že spoločnosť, na ktorú sa vzťahuje predmetná daň,

má svoje miesto skutočného vedenia v *treťom štáte*. Pravý problém, ktorý z predmetnej veci vyplýva, však nespočíva v skutočnosti, že sídlo sa nachádza v treťom štáte, ale v ZKÚ. Táto zvláštnosť kombinovaná s osobitným postavením, ktoré majú tieto krajiny a územia, vyžaduje iný prístup ako situácia, v ktorej by bol dotknutý tretí štát v pravom zmysle slova. Preto problém v predmetnej veci spočíva skôr v určení súladu dane zavádzajúcej rozdielne zaobchádzanie s právnickými osobami, ktorých miesto skutočného vedenia sa nachádza v ZKÚ, s právom Únie.

A — *Úvodné pripomienky*

19. Po predchádzajúcom spresnení vyžaduje odpoveď na prvú z otázok, ktoré položil Tribunal de grande instance de Paris, určité predbežné objasnenie, pokiaľ ide o zvláštnosti voľného pohybu kapitálu na jednej strane a charakteru ZKÚ a ich spôsobu pridruženia k EÚ na druhej strane.

1. Voľný pohyb kapitálu a jeho smerovanie von

20. Na rozdiel od ostatných slobôd voľný pohyb kapitálu pôsobí tak *vo vnútri* Únie s cieľom chrániť pohyby finančných aktív medzi členskými štátmi, ako aj *von* na účely zachovania voľného toku kapitálu medzi členskými štátmi a tretími štátmi.

21. Odstránenie prekážok pohybu kapitálu pochádzajúceho z tretích krajín má viacero dôvodov: vylúčenie jednostranného prenikania kapitálu prostredníctvom členských štátov s voľnejšími prístupovými režimami; nevyhnutnosť posilniť jednotnú menu; alebo propagáciu svetových finančných centier na území Únie. [5] Sledovanie týchto cieľov však vyvoláva aj potrebu zavedenia opatrení na účely boja proti negatívnym fenoménom vyplývajúcim z liberalizácie. Zmluvy rozšírili voľný pohyb kapitálu na tretie štáty, ale súčasne ho doplnili výnimkami a osobitnými odchýlkami, ktoré sa značne odlišujú od výnimiek stanovených pre ostatné slobody. [6]

22. Skutočnosť, že pôsobnosť voľného pohybu kapitálu, ako aj ciele, ktoré sleduje, sa tiež značným spôsobom odlišujú od pôsobnosti a cieľov ostatných slobôd pohybu, vysvetľuje, prečo Súdny dvor iba s určitými ťažkosťami

5 — Pozri HINOJOSA MARTÍNEZ, L. M.: *La regulación de los movimientos de capital desde una perspectiva europea*, vyd. McGraw Hill, Madrid, 1997, s. 11 a nasl. Sám Súdny dvor jasne uviedol dôvody tejto liberalizácie vo svojom rozsudku z 18. decembra 2007, A (C-101/05, Zb. s. I-11531, bod 31).

6 — Pozri články 64 ZFEÚ až 66 ZFEÚ, ako aj článok 75 ods. 1 a 2 ZFEÚ.

prispôsobuje svoju tradičnú judikatúru zakaždým, keď sa zaoberá článkom 63 a nasl. ZFEÚ.[7] V tomto prípade je potrebné použiť tento spoločný prístup, v určitých častiach *prispôsobený* voľnému pohybu kapitálu.

2. ZKÚ a ich právne postavenie v práve Únie

23. Druhá skutočnosť, ktorú treba predbežne zdôrazniť, sa týka právnej situácie ZKÚ, lebo „tretí štát" uvedený v prvej otázke, v ktorom sa nachádza sídlo spoločnosti, ktorá je dlžníkom predmetnej dane, je práve ZKÚ, konkrétne Britské Panenské ostrovy. Pred výkladom článku 63 ZFEÚ sa zdá vhodné v krátkosti sa zaoberať špeciálnou situáciou a postavením týchto území vo vzťahu k právu Únie.

24. Už v roku 1956 na podnet Francúzskej republiky stanovila Benátska konferencia, ktorá sa konala od 29. do 30. mája uvedeného roku, so zreteľom na budúce vypracovanie Zmluvy o založení Európskeho hospodárskeho spoločenstva, zavedenie osobitného postavenia pre tieto územia signatárskych štátov, s ktorými existovali osobitné historické, spoločenské a politické väzby. Návrh bol nakoniec prijatý a zahrnutý do Zmluvy o EHS[8]. Výsledkom bola osobitná kapitola venovaná ZKÚ, ako aj zoznam území spadajúcich do tejto kategórie.[9] Rovnako bol podpísaný a ratifikovaný vykonávací dohovor, ktorým sa konkrétne upravujú vzťahy medzi týmito územiami a EHS.[10]

25. Odvtedy zostali základy právneho postavenia ZKÚ stanoveného Zmluvami v podstate nezmenené, a to napriek čiastkovým zmenám týkajúcim sa určitého počtu dotknutých území, ako aj špecifického vykonávacieho rámca, lebo vykonávacie dohovory boli nahradené po sebe nesledujúcimi rozhodnutiami Rady prijatými na základe článku 203 ZFEÚ.[11] Povaha väzby, ktorá spája tieto územia s členským štátom a v širšom zmysle s celou Úniou,

7 — V kritickom tóne pozri TERRA, B., a WATTEL, P.: *European Tax Law*, štvrté vydanie, Kluwer, Haag, s. 52.

8 — Články 131 až 136 Zmluvy o EHS v jej pôvodnom znení. Je však zaujímavé uviesť, že žiadny ekvivalentný režim nebol stanovený pre ESUO alebo pre Euratom.

9 — Pozri prílohu IV Zmluvy o EHS v jej pôvodnom znení.

10 — Vykonávací dohovor z 25. marca 1957, podpísaný šiestimi členskými štátmi zakladajúcimi Spoločenstvo.

11 — Rada dodnes prijala viaceré rozhodnutia tejto povahy, posledným bolo rozhodnutie 2001/822, ktoré sa uplatňuje do 31. decembra 2011.

zostáva ale charakteristikou, ktorej hlavné línie sa dodnes nezmenili. [12]

26. Stručne povedané, ZKÚ nie sú suverénnymi štátmi s medzinárodnoprávnou subjektivitou, ale „územia“ spojené s členským štátom na základe osobitnej väzby historickej, spoločenskej a politickej povahy. Aj keď sú tieto územia politickými spoločenstvami, ktoré sú *formálne* súčasťou štátu, s ktorým ich spája osobitný vzťah, Zmluvy im priznávajú osobitné postavenie práve na základe územnej pôsobnosti práva Únie. Článok 355 ZFEÚ po tom, čo odkázal na článok 52 ZEÚ (ktorý vymenováva signatárske členské štáty s cieľom spresniť územnú pôsobnosť Zmluvy), uvádza, že *okrem* týchto ustanovení sa uplatnia aj ďalšie pravidlá, medzi ktoré patrí podľa odseku 2 pravidlo, ktoré stanovuje, že na ZKÚ sa vzťahuje „osobitné dojednanie pre pridruženie definované v štvrtej časti“.

27. Kombinácia článkov 52 ZEÚ a 355 ZFEÚ tak vyvoláva viac otázok, než koľko dáva odpovedí, lebo je zjavné, že Zmluva bezdôvodne ponechala niektoré zásadné otázky otvorené, či už ide o uplatniteľné právo, alebo o väzbu, ktorá existuje medzi ZKÚ a Úniou.

28. Článok 355 ZFEÚ tým, že odkazuje na článok 52 ZEÚ a *okrem toho* na osobitné dojednania pre pridruženie, nespresňuje, či Zmluvy zavádzajú všeobecné dojednania priznávajúce prednosť osobitným dojednaniam, ktoré sú stanovené pre ZKÚ, alebo či sú iba samotné tieto osobitné dojednania relevantné pre ZKÚ. Inými slovami, je potrebné konštatovať, že Zmluva nespresňuje, či sa na ZKÚ vzťahujú dojednania, ktoré predstavujú *autonómny* právny poriadok v rámci práva Únie, alebo či dojednania, ktoré sa na ne vzťahujú, sú jednoducho *lex specialis*, ktorý vylučuje uplatnenie všeobecných pravidiel Zmluvy.

29. Zároveň nie je možné povedať, že by článok 355 ZFEÚ zaraďoval ZKÚ do konkrétnej kategórie, pokiaľ ide o ich postavenia ako právneho subjektu. Aj keď je isté, že ZKÚ nie sú štátmi s vlastnou právnou subjektivitou, skutočnosťou zostáva, že osobitné dojednania, ktoré sa na ne uplatňujú, sú analogické dojednaniam pre pridruženie, ktoré existujú pre ostatné tretie krajiny, s ktorými Únia udržuje osobitné vzťahy. [13] Tieto dojednania obsahujúce vlastné pravidlá, ktorých cieľom je

12 — Pokiaľ ide o históriu, vývoj a aktuálne postavenie ZKÚ, pozri TESOKA, L., a ZILLER, J. (riaditelia): *Union européenne et outre-mers. Unis dans leur diversité,* Presses universitaires d'Aix-Marseille, Marseille, 2008.

13 — Pojem „pridruženie“ tu musí byť chápaný v odlišnom zmysle než pri medzinárodných zmluvách rovnakého názvu uzavretých medzi Úniou a tretími štátmi. V prípade ZKÚ ide o jednostranne *udelené* pridruženie, ktoré v priebehu času smerovalo k zmene na *partnerstvo*, ako to ozrejmuje DORMOY, D.: „Association des Pays et Territoires d'outre-mer (PTOM) à la Communauté européenne“, *JurisClasseur Europe Traité*, 2007, s. 25.

vytvorenie integrovaného trhu medzi Úniou a územiami, preukazujú, že ZKÚ majú svojím spôsobom materiálne, ale nie formálne postavenie tretej krajiny. To platí napríklad v prípade článku 64 ods. 1 ZFEÚ, keď odkazuje na „tretie krajiny". Podľa Komisie tento pojem pokrýva aj ZKÚ.

30. Tieto pochybnosti môžu byť vyvrátené len na základe systematického výkladu Zmlúv. Sú to hlavne články štvrtej časti ZFEÚ, ktoré môžu priniesť odpoveď v prípade ich výkladu v súvislosti s ďalšími ustanoveniami ZFEÚ.

31. Na začiatok možno konštatovať, že článok 198 ZFEÚ poníma ZKÚ ako hybridné subjekty na polceste medzi tretími krajinami a územím, ktoré je integrálnou súčasťou Únie. Toto ustanovenie stanovuje, že ZKÚ sú „pridružené" „k Únii", pričom ich označuje ako neeurópske územia. Posledný uvedený pojem má evidentne viac zemepisný ako právne-politický význam, ale výstižne preukazuje povahu *sui generis* väzby pridruženia medzi ZKÚ a Úniou.

32. Na druhej strane cieľom pridruženia je zavedenie „úzkych hospodárskych vzťahov medzi [ZKÚ] a Úniou ako celku" a tento cieľ musí byť dosiahnutý „v súlade so zásadami uvedenými v preambule [ZFEÚ]". Na základe tohto predpokladu článok 199 ZFEÚ stanovuje, že „členské štáty uplatňujú pri obchodných stykoch s týmito krajinami a územiami rovnaké zaobchádzanie, na akom sa v zmysle Zmlúv vzájomne dohodli". Článok 200 ZFEÚ ďalej zavádza osobitné opatrenie v oblasti voľného pohybu tovaru a nakoniec článok 203 ZFEÚ oprávňuje Radu prijímať vykonávacie opatrenia.

33. So zreteľom na vyššie uvedené je ťažké pripustiť, že právny režim uplatniteľný na ZKÚ predstavuje autonómny právny poriadok, o ktorom možno povedať, že na neho Zmluvy nemajú ani najmenší vplyv. Najmä téza radikálnej autonómie, ktorú počas konania presadzovala Francúzska republika, predpokladá, že na ZKÚ sa vzťahuje vlastný režim v rámci práva Únie, v ktorom sú výlučne relevantné články 198 ZFEÚ až 204 ZFEÚ, ako aj rozhodnutia prijaté na vykonanie tohto súboru. Z tohto hľadiska by právo Únie uplatniteľné na ZKÚ predstavovalo právny poriadok „zasadený" do právneho poriadku Únie, ktorý by sa na základe svojej autonómie javil ako „odolný" proti uplatneniu iných pravidiel Zmluvy, ako sú uvedené články 198 ZFEÚ až 204 ZFEÚ.

34. Doslovné znenie článku 355 ZFEÚ však umožňuje vylúčiť tento výklad. Uvedené ustanovenie začína vyhlásením, podľa ktorého

„okrem článku 52 Zmluvy o Európskej únii“ sa na ZKÚ uplatňujú „osobitné dojednania pre pridruženie stanovené v štvrtej časti“. Pojem „okrem“ naznačuje, že právo Únie sa uplatňuje na členské štáty, a pokiaľ ide o ZKÚ, *pridávajú sa* osobitné dojednania. Evidentne ide o systém, ktorý musí byť zohľadnený a ktorý pôsobí ako *lex specialis*, pričom tým nahradzuje všeobecné ustanovenia Zmluvy, ale nemení ich na autonómny režim, na ktorý primárne právo nemá žiadny dopad.

35. V neprospech plnej autonómie práva Únie uplatniteľného na ZKÚ teda svedčí nielen gramatický výklad, ale tiež praktické dôsledky takéhoto výkladu, ako je uvedený vyššie. Autonómna právna úprava uplatniteľná na ZKÚ a nachádzajúca sa na okraji ostatného práva Únie predpokladá, že v prípade normatívnej medzery by boli ZKÚ ponechané na okraji, pričom sa vystavujú riziku, že s tretími krajinami by sa mohlo zaobchádzať priaznivejšie ako so ZKÚ, napriek ich tesným väzbám s Úniou. Posledný uvedený faktor nabáda k osobitnej opatrnosti, keďže všeobecné ustanovenia Zmluvy odkazujú na tretie krajiny. Práve v tomto prípade ZKÚ, ktoré formálne nespadajú ani do okruhu členských štátov, ani do okruhu tretích krajín, čelia riziku, že sa stanú obeťami prinajmenšom náhodných výkladov.

36. Práve na účely vylúčenia tohto výsledku sa judikatúra Súdneho dvora ukázala veľmi pragmatická v jej prístupe k povahe ZKÚ a ich kvalifikácie ako tretích krajín alebo *pridružených* území k Únii (ale nie *začlenených*) do Únie.

37. V rozsudku Kaefer a Procacci Súdny dvor potvrdil právomoc súdov Francúzskej Polynézie položiť prejudiciálne otázky na základe článku 267 ZFEÚ. Štvrtá časť Zmluvy v žiadnej časti neuvádza, že sa pravidlá o súdnej príslušnosti uplatnia na súdy ZKÚ; Súdny dvor sa však uspokojil s konštatovaním, že vnútroštátny súd je „francúzskym súdom“, a preto rozhodol, že otázka bola prípustná. [14] Vo veci Eman a Sevinger Súdny dvor rozhodol, že štátny príslušník členského štátu, ktorý má bydlisko v ZKÚ sa môže dovolávať práv priznaných občanom Únie v článkoch 18 a nasl. ZFEÚ, pričom Únia rozšírila právo byť volený vo voľbách do Európskeho parlamentu na občanov ZKÚ, akoby šlo o členský štát. [15] Nedávno vo veci N Súdny dvor rozhodol, že na

14 — Rozsudok z 12. decembra 1990, C-100/89 a C-101/89, Zb. s. I-4647, body 8 a 10, neskôr potvrdený rozsudkom z 12. februára 1992, Leplat, C-260/90, Zb. s. I-643, v kontexte prejudiciálnej otázky položenej Tribunal de paix de Papeete.

15 — Rozsudok z 12. septembra 2006, C-300/04, Zb. s. I-8055.

spoločnosť so sídlom na Holandských Antilách, ktorá vykonávala skutočnú kontrolu nad inou spoločnosťou v Spojenom kráľovstve, sa vzťahuje sloboda usadzovania, pričom sa domnieval, že tieto ostrovy musia byť považované za nedielnu súčasť členského štátu. [16]

38. V iných prípadoch Súdny dvor naopak rozhodol, že ZKÚ musia byť predmetom rovnakého zaobchádzania ako tretie krajiny. V rozsudku van der Kooy bol dovoz tovaru do Holandska, ktorý sa nachádza v režime voľného obehu na Holandských Antilách, kvalifikovaný ako dovoz do Spoločenstva z tretej krajiny. [17] Vo veci DADI a Douane-Agenten Súdny dvor sa znovu zaoberal dovozom tovaru pochádzajúceho z Holandských Antíl, teraz z hľadiska smernice 92/46/EHS [18], a dospel znovu k záveru, že tovar pochádzajúci zo ZKÚ je rovnocenný tovaru z tretej krajiny. [19] Súdny dvor sa vyjadril rovnako v stanoviskách v oblasti medzinárodných dohôd, v ktorých dvakrát rozhodol, že ZKÚ sa nachádzajú mimo oblasti pôsobnosti práva Únie, a preto „sa nachádzajú voči Spoločenstvu v rovnakej situácii ako tretie krajiny“ [20].

39. Aj keď sa zdá, že tieto dva smery judikatúry si odporujú, v skutočnosti tak tomu nie je. Vo veciach zodpovedajúcich prvému smeru judikatúry sa Súdny dvor zaoberal situáciami, v ktorých sa Zmluva jasne nevyjadrila o stupni uplatniteľnosti, napríklad pokiaľ ide o prejudiciálnu otázku, v rámci práv priznaných občanom Únie alebo v rámci slobody usadzovania. Naopak, druhý smer judikatúry sa rozvíja práve v oblasti voľného pohybu tovaru, pre ktorý štvrtá časť Zmluvy, ako aj rozhodnutia doposiaľ prijaté Radou stanovujú kompletný režim, ktorý umožňuje Súdnemu dvoru pristupovať k problematike iným spôsobom. Tieto skutočnosti potvrdzujú, že kvalifikácia ZKÚ ako členského štátu alebo tretej krajiny je otázkou, ktorá nepripúšťa kategorickú odpoveď, ale musí byť prispôsobená v jednotlivých prípadoch na základe relevantného právneho rámca a obzvlášť pri

16 — Rozsudok zo 7. septembra 2006, C-470/04, Zb. s. I-7409, body 11 a 28. Ako to uvádza tento rozsudok, N presunul svoje bydlisko z Holandska do Spojeného kráľovstva. V okamihu, keď opustil Holandsko, bol akcionárom troch spoločností s ručením obmedzeným založených podľa holandského práva („besloten vennootschappen“), ktorých miesto skutočného vedenia sa od tohto dátumu nachádzalo v Curaçao (Holandské Antily). Je pravdepodobné, že záver, ku ktorému dospel Súdny dvor, je spojený so skutočnosťou, že na tri spoločnosti sa uplatnilo právo členského štátu, ale nemožno v každom prípade pochybovať, že zaobchádzanie s N bolo rovnocenné so zaobchádzaním, ktorého by sa dostalo akémukoľvek akcionárovi, ktorého spoločnosť sa usadila v členskom štáte.

17 — Rozsudok z 28. januára 1999, C-181/97, Zb. s. I-483, body 34 až 39.

18 — Smernica Rady z 16. júna 1992, ktorou sa stanovujú hygienické predpisy pre výrobu surového mlieka, tepelne ošetreného mlieka a mliečnych výrobkov a ich uvádzanie na trh (Ú. v. ES L 268, a. 1; Mim. vyd. 03/013, s. 103).

19 — Rozsudok z 21. septembra 1999, C-106/97, Zb. s. I-5983, body 35 až 37.

20 — Stanoviská 1/78 zo 4. októbra 1979, Zb. s. 2871, body 61 a 62, a 1/94 z 15. novembra 1994, Zb. s. I-5267, bod 17.

zohľadnení cieľov, ktoré sledujú osobitné dojednania pre pridruženie stanovené v štvrtej časti ZFEÚ.

3. Zhrnutie

40. Vzhľadom na predchádzajúce tvrdenia sa domnievam, že osobitné dojednania ZKÚ nahrádzajú všeobecný právny poriadok Únie a sú tvorené vlastnými pravidlami primárneho práva (články 198 ZFEÚ až 204 ZFEÚ) a sekundárneho práva. V prípade medzery sa môžu uplatniť zmluvy v rozsahu, v akom nie sú ohrozené ciele pridruženia, čo vyžaduje analýzu priameho účinku pravidla, ktorého sa dovoláva, vo svetle článkov 198 ZFEÚ až 204 ZFEÚ. Navyše, ako som uviedol, je potrebné venovať osobitnú pozornosť ustanoveniam Zmluvy, ktoré majú dopad na tretie krajiny, aby sa nestratili zo zreteľa ciele sledované štvrtou časťou Zmluvy. To je práve prípad, pokiaľ ide o voľný pohyb kapitálu, ktorý budem analyzovať ďalej z hľadiska jeho uplatniteľnosti na ZKÚ.

B – *Uplatniteľnosť článku 63 ZFEÚ na ZKÚ*

41. Na tomto mieste je potrebné preskúmať postoj presadzovaný Komisiou a Francúzskou republikou, ktoré sa domnievajú, aj keď na základe rôznych odôvodnení, že článok 63 ZFEÚ sa v predmetnej veci neuplatňuje. Spojené kráľovstvo sa zas domnieva, že predmetom tohto konania nie je voľný pohyb kapitálu, ale sloboda usadiť sa.

42. Začnem posúdením hľadiska Spojeného kráľovstva, ktoré sa mi z dôvodov, ktoré uvediem ďalej, zdá nedôvodné. Ďalej sa vo svetle tvrdení uvedených v bodoch 31 až 39 týchto návrhov taktiež prikloním k odmietnutiu stanoviska presadzovaného Komisiou a Francúzskou republikou.

1. Uplatnenie voľného pohybu kapitálu alebo slobody usadiť sa

43. Spojené kráľovstvo zastávalo stanovisko, podľa ktorého sa v predmetnej veci uplatňuje sloboda usadiť sa v zmysle článku 49 ZEFÚ a nie voľný pohyb kapitálu stanovený v článku 63 ZEFÚ.

44. Je potrebné samozrejme uznať, že vymedzenie medzi týmito dvomi slobodami je nejasné a dokonca sa do istej miery prekrývajú. V predmetnej veci je však jasné, že prinajmenšom vo svetle skutočností predložených v rámci konania sa sloboda usadiť sa neuplatní. Ako Súdny dvor už uznal, na to, aby bolo možné uplatniť ustanovenia týkajúce sa práva usadiť sa, je však v zásade potrebné, aby bola zaručená stála prítomnosť v hostiteľskom členskom štáte a aby bola v prípade nadobudnutia a držby nehnuteľností správa tohto majetku aktívna. [21] Je nesporné, že spoločnosť Prunus je kontrolovaná tak spoločnosťou Polonium, ako spoločnosťami Lovett a Grebell a že ide o právnickú osobu, ktorá, ako vyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, je usadená na francúzskom území. Všetky informácie, ktoré sú v tomto okamihu k dispozícii, však preukazujú, že vlastníctvo nehnuteľností, ktoré tvorí skutočnosť zakladajúcu daňovú povinnosť, predstavuje priamu investíciu do nehnuteľného majetku. Ide teda o nehnuteľnosti, ktoré sú predmetom hospodárskeho využitia a v ktorých sa podľa poskytnutých informácií nevykonáva žiadna objektívna činnosť spojená s činnosťami materských spoločností. Ide teda o priamu investíciu, v rámci ktorej sa kontrola spoločnosti Prunus stáva nástrojom pre realizáciu voľného pohybu kapitálu; teda realizáciu investície.

45. Okrem toho vo veci ELISA, v ktorej sa Súdny dvor zaoberal tým istým tvrdením uplatneným na článok 990 E CGI, dospel Súdny dvor k rovnakému záveru a vo svetle skutkových okolností, ktoré boli k dispozícii, vylúčil uplatnenie slobody usadiť sa. [22]

46. V predmetnej veci skutočnosť, že sídlo materskej spoločnosti sa nachádza v ZKÚ, potvrdzuje aj to, že neexistuje spojitosť so slobodou usadiť sa. Preto je potrebné určiť, či článok 49 ZFEÚ alebo rozhodnutia z rokov 1991 až 2001 rozširujú slobodu usadiť sa na spoločnosti usadené na Britských Panenských ostrovoch, ktoré majú svoje pobočky v členskom štáte. [23] Ako som už konštatoval, keďže sa sloboda usadiť sa neuplatní ani vo veci zahŕňajúcej členské štáty, nebude nevyhnutné preskúmať detailnejšie tento druhý aspekt problematiky.

21 — Pozri vo všeobecnosti rozsudky z 21. júna 1974, Reyners (2/74, Zb. s. 631, bod 21); z 30. novembra 1995, Gebhard (C-55/94, Zb. s. I-4165, bod 25), a konkrétnejšie zo 14. septembra 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Zb. s. I-8203, bod 18), v ktorom Súdny dvor uskutočňuje analýzu na základe nasledujúceho predpokladu: „... na to, aby bolo možné uplatniť ustanovenia týkajúce sa práva usadiť sa, je však v zásade potrebné, aby bola zaručená stála prítomnosť v hostiteľskom členskom štáte a aby bola v prípade nadobudnutia a držby nehnuteľností správa tohto majetku aktívna. Z opisu skutkového stavu predloženého vnútroštátnym súdom však vyplýva, že nadácia nemá v Nemecku priestory na výkon svojich činností a že služby spojené s prenájmom nehnuteľnosti poskytuje nemecký správca. ... Z týchto dôvodov je potrebné konštatovať, že za okolností, aké sú vo veci samej, sa nepoužijú ustanovenia o slobode usadiť sa“ (body 19 a 20).

22 — Rozsudok, už citovaný, body 63 až 65.

23 — V tejto súvislosti, ale v kontexte sporu týkajúceho sa tretích štátov a nie ZKÚ, pozri rozsudky A (už citovaný, bod 29) a N (už citovaný v poznámke pod čiarou 16), s rozdielmi, ktoré sú v nich uvedené.

47. Preto na základe skutočností, ktoré boli predložené v rámci tohto konania, nezastávam názor Spojeného kráľovstva, a navrhujem teda Súdnemu dvoru, aby odpovedal na položené otázky výlučne z hľadiska voľného pohybu kapitálu.

2. Neuplatniteľnosť článku 63 ods. 1 ZFEÚ v dôsledku rozhodnutí 91/482 a 2001/822

48. Francúzska republika tvrdí, že skutočnosť, že štvrtá časť ZFEÚ ani rozhodnutia o pridružení ZKÚ sa nezaoberajú voľným pohybom kapitálu, znamená, že vo svojich vzťahoch s týmito územiami Únia nestanovila v tejto oblasti liberalizačné opatrenia. Domnieva sa, že tento záver taktiež bráni prirovnaniu ZKÚ k tretím krajinám z dôvodu autonómnej povahy režimu týchto území.

49. Na úvod je potrebné priznať, že Francúzska republika má dôvod na zdôrazňovanie relevantnosti článku 180 rozhodnutia 91/482 a článku 47 rozhodnutia 2001/822. Práve tieto ustanovenia sa v zásade môžu uplatniť na takýto prípad, lebo definujú špecifické podmienky, za ktorých sa uskutočňuje pohyb kapitálu medzi ZKÚ a Úniou. V dôsledku začiatku a konca účinnosti každého z rozhodnutí predstavovalo rozhodnutie 91/482 platné právo pre vymeranie dane za rok 2001, zatiaľ čo rozhodnutie 2001/822 bolo relevantné pre vymeranie dane za nasledujúci rok. [24]

50. Ako to správne zdôrazňuje Francúzska republika, rozhodnutia o pridružení ZKÚ sa v otázke kapitálu zameriavajú hlavne na pohyby z členských štátov do ZKÚ. Inými slovami, ide viac o jednostrannú ako o dvojstrannú slobodu, ktorej účel tkvie v politike propagácie európskych investícií v ZKÚ. Tento prístup bol zdôraznený článkom 168 písm. e) rozhodnutia 91/482, ktorý ukladal uľahčiť „zvýšenie a stabilizáciu finančných tokov súkromného sektoru Spoločenstva *do* ZKÚ“ [*neoficiálny preklad*] [25]. Rozhodnutie 2001/822 zmenilo znenie tohto ustanovenia tak, že odstránilo jeho jednostrannú povahu, ale článok 47 ods. 1 písm. b) tohto rozhodnutia znovu stanovil špeciálne opatrenia s cieľom ochrániť kapitálové investície z Únie do ZKÚ. Toto ustanovenie taktiež zakázalo akékoľvek

24 — Článok 63 rozhodnutia 2001/822, podľa ktorého nadobudnutie účinnosti tohto textu nastalo 2. decembra 2001, rozhodnutie 91/482 prestalo byť účinným deň predtým.

25 — Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

obmedzenie voľného pohybu kapitálu, „pokiaľ ide o priame investície v spoločnostiach vytvorených v súlade so zákonmi hostiteľského členského štátu, krajiny alebo územia“ [26].

51. Skutočnosť, že rozhodnutia sa zameriavajú na pohyby kapitálu do ZKÚ, však neznamená nevyhnutne, že štvrtá časť ZFEÚ alebo rozhodnutia majú len výlučne jednostrannú pôsobnosť vedúcu z centra na okraj. Naopak, predmetné ustanovenia dokazujú, že režim kapitálu ZKÚ by sa mal prejavovať intenzívnejšie v smere do ZKÚ, ale neznamená popretie dvojsmernej koncepcie slobody. Inými slovami, osobitné dojednania ZKÚ stanovujú konkrétne opatrenia na zabezpečenie väčších záruk pre tok európskeho kapitálu do ZKÚ, ale to ani v najmenšom neznamená, že tento režim ignoruje opačný tok.

52. Ďalej samostatne preskúmam, v akom rozsahu sa prejavuje tento dvojsmerný charakter.

53. Prvý aspekt, ktorý treba zohľadniť, je doslovné znenie rozhodnutí z rokov 1991 a 2001. Pokiaľ ide o rozhodnutie 91/482, skutočnosť, že pohyby kapitálu sa striktne obmedzujú na devízové operácie, umožňuje uviesť, že prípad, o aký ide vo veci samej, nespadá do jeho pôsobnosti. Situácia je trochu komplexnejšia, pokiaľ ide o rozhodnutie 2001/822: predmet článku 47 nie je obmedzený na konkrétnu činnosť, ale výslovne uvádza „priame investície“ v rámci „transakcií na kapitálový účet platobnej bilancie“. Ako som uviedol v bode 50 týchto návrhov, tento článok odkazuje na priame investície realizované spoločnosťami usadenými v ZKÚ, čo obmedzuje jeho pôsobnosť na tok kapitálu pochádzajúceho z členského štátu do ZKÚ. Je preto potrebné konštatovať, že ani jedno z dvoch rozhodnutí nepokrýva situáciu, o akú ide vo veci samej, lebo ich ustanovenia sa týkajú iných

26 — Toto ustanovenie vyvoláva určité pochybnosti z dôvodu rôznych prekladov, ktorých bolo predmetom. Vo francúzskej verzii jeho znenie stanovuje, 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*“ (kurzívou zvýraznil generálny advokát). Ako ostatné jazykové verzie (napríklad anglická alebo nemecká verzia), španielska verzia, ktorá odkazuje na „sociedades constituidas de conformidad con la legislación del Estado miembro, país o territorio de acogida“, však uvádza, že dotknutými spoločnosťami sú spoločnosti, ktoré upravuje *buď* zákon členského štátu, *alebo* zákon ZKÚ. Francúzska verzia uvádza presne opak, lebo je jasné, že toto ustanovenie odkazuje na spoločnosti *upravené zákonom členského štátu*, a *ktoré majú svoje sídlo v ZKÚ*, s ktorým udržuje dotknutý členský štát špeciálne vzťahy, čo potvrdzuje výklad tohto ustanovenia francúzskou vládou v tom zmysle, že ide o jednosmernú slobodu smerom k ZKÚ. Tento rozpor sa prejavuje aj v ostatných jazykových verziách, čo zaväzuje Súdny dvor, aby sa rozhodol pre jednu alebo druhú, hoci podľa smeru vývoja rozhodnutí o ZKÚ všetko nasvedčuje tomu, že francúzska verzia je správnou verziou.

činností alebo tokov kapitálu, než o aké ide v predmetnej veci.

55. Ako som už upozornil, článok 63 ZFEÚ stanovuje voľný pohyb kapitálu, pričom spresňuje, že toto pravidlo vyvoláva svoje účinky nie len medzi členskými štátmi, ale aj voči tretím krajinám. Preto voľný pohyb kapitálu taktiež bráni, aj keď vzhľadom na ostatné slobody veľmi výnimočne, vnútroštátnym opatreniam, ktoré komplikujú odliv a príliv kapitálu do tretích krajín alebo pochádzajúceho z týchto krajín. Na základe tejto zvláštnosti sa domnievam, že článok 63 ZFEÚ, vykladaný vo svetle článkov 198 a nasl. ZFEÚ, sa uplatňuje na ZKÚ.

54. Skutočnosť, že rozhodnutia neupravujú situácie, o aké ide v tejto veci, však nevyhnutne neznamená, že právo Únie vyčerpalo svoje zdroje. Ako som uviedol v bodoch 31 až 39 týchto návrhov, právo uplatniteľné na ZKÚ nepredstavuje autonómny právny poriadok, na ktorý všeobecné ustanovenia zmlúv nemajú žiadny vplyv. Naopak, po tom, čo sa potvrdilo, že osobitné ustanovenia sa v predmetnej veci neuplatnia, je potrebné so zohľadnením cieľov sledovaných v štvrtej časti ZFEÚ overiť, či sa treba dovolávať pravidla uvedeného v Zmluve, ktoré má dopad na tretie štáty. V predmetnej veci sa otázka obmedzuje na zistenie, či článok 63 ZFEÚ je ustanovením, ktoré sa vo svetle článkov 198 a nasl. ZFEÚ uplatní na vnútroštátne opatrenie obmedzujúce voľný pohyb kapitálu zo ZKÚ do Únie.

56. Chápanie voľného pohybu kapitálu ako otvoreného režimu voči zahraničiu zahŕňa nevyhnutne jeho zovšeobecňujúce poňatie. Otvorenie kapitálového trhu sa na účely splnenia známych cieľov, ktoré boli uvedené, neuskutočňuje po častiach, ale celkovo. [27] Domnienka, že táto sloboda sa neuplatní na ZKÚ, by bola v rozpore so samotnou myšlienkou, ktorá inšpiruje dnešnú úpravu článku 63 ZFEÚ, lebo by išlo o nápadnú výnimku, ktorá musí byť v každom prípade výslovne stanovená. [28]

57. Na druhej strane by boli spochybnené ciele, ktoré stoja v pozadí osobitných dojednaní ZKÚ, konkrétne ich ekonomický a sociálny rozvoj, pokiaľ by Únia pripustila vstup

27 — Pozri bod 21 týchto návrhov.

28 — Takto rozhodol napríklad Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko) vo svojom rozsudku z 13. júla 2001 (č. 35 333, BNB 2001/323), potvrdený neskôr rozsudkom z 12. augusta 2005 (č. 39 935, BNB x). V tejto súvislosti pozri SMITS, D. S.: *„The Position of the EU Member State's 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.

kapitálu pochádzajúceho z členského štátu do ZKÚ, pričom by prísne obmedzila vstup kapitálu pochádzajúceho zo ZKÚ do členských štátov. Podpora ekonomického a sociálneho rozvoja kombinovaná s vytváraním „úzkych ekonomických vzťahov" medzi ZKÚ a Úniou sa nezdá byť zlučiteľná s voľným pohybom kapitálu, ktorý vylučuje ZKÚ, ale súčasne sa uplatňuje na akúkoľvek tretiu krajinu. Väzby, ktoré viažu ZKÚ a Úniu, umožňujú správne odôvodniť režim pridruženia, ktorý konsoliduje ekonomické vzťahy medzi týmito oblasťami. V určitých prípadoch môže takýto režim zahŕňať zavedenie reštriktívnych opatrení, ktoré môžu byť niekedy zmiernené ďalšími ustanoveniami. [29] Toto vyvažovanie má však vykonať najmä rozhodnutie 2001/822, ako aj všetky akty, ktoré mu predchádzali. Ak nič nie je stanovené, treba sa domnievať, že všeobecná sloboda stanovená v Zmluve, ktorá veľmi špecificky dopadá na všetky tretie krajiny bez výnimky, sa musí tiež uplatňovať na ZKÚ.

58. Napokon sa domnievam, že tvrdenie vznesené Francúzskou republikou nemôže byť prijaté. Preto vzhľadom na vyššie uvedené sa domnievam, že v prípade neexistencie špecifického režimu v rozhodnutiach o pridružení, sa na ZKÚ uplatňuje článok 63 ZFEÚ.

29 — Pozri napríklad, pokiaľ ide o voľný pohyb tovaru, článok 200 ods. 3 ZFEÚ, ktorý oprávňuje ZKÚ, aby „vyberali clá, ktoré sú potrebné na ich rozvoj a industrializáciu alebo tvoria príjem ich rozpočtu".

3. Neuplatniteľnosť článku 63 ZFEÚ z dôvodu doložky „stand-still" stanovenej v článku 64 ods. 1 ZFEÚ

59. Podľa Komisie predmetné francúzske ustanovenie spadá do pôsobnosti článku 64 ods. 1 ZFEÚ, lebo ide o pravidlo, ktoré po prvé platilo k 31. decembru 1993 a ktoré sa po druhé týka pohybu kapitálu pochádzajúceho z tretej krajiny, pričom po tretie tento kapitál predstavuje priamu investíciu do nehnuteľnosti. V prípade splnenia týchto podmienok, článok 64 ods. 1 ZFEÚ vytvorí druh efektu „stand-still", v dôsledku ktorého voľný pohyb kapitálu nevyvolá účinky na vnútroštátne opatrenia, ktoré spĺňajú uvedené podmienky.

60. Komisia správne uvádza skutočnosť, že daň stanovená CGI, v znení platnom pre konanie vo veci samej, predstavuje opatrenie, ktoré „existovalo" k 31. decembru 1993. Súdny dvor už mal príležitosť rozhodnúť o takejto otázke [30] a súhlasím s Komisiou v tom, že predmetná daň spĺňa požadované podmienky, aby mohla byť považovaná za „existujúce"

30 — V rozsudku A Súdny dvor rozhodol, že „pojem obmedzenie existujúci 31. decembra 1993 predpokladá, že právny rámec, v ktorom je zaradené predmetné obmedzenie bolo súčasťou právneho poriadku dotknutého členského štátu neprerušene od tohto dátumu. Ak by tomu bolo inak, členský štát by v každom okamihu mohol znovu zaviesť obmedzenia pohybov kapitálu do tretích krajín alebo pochádzajúcich z tretích krajín, ktoré existovali vo vnútroštátnom právnom poriadku 31. decembra 1993, ale ktoré neboli ponechané" (bod 48). Pozri tiež rozsudky z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Zb. s. I-11753, bod 192, a z 24. mája 2007, Holböck, C-157/05, Zb. s. I-4051, bod 41.

opatrenie k uvedenému dňu. To isté platí, aj pokiaľ ide o povahu „priamej investície“ vyžadovanej článkom 64 ods. 1 ZFEÚ, lebo dotknuté ustanovenia stanovujú daň týkajúcu sa investícií do nehnuteľností uskutočnených s kapitálom pochádzajúcim z tretích krajín. [31] Skutočnosť, že kapitál postupne prešiel prostredníctvom reťazca spoločností, nezbavuje spornú právnu úpravu jej funkcie obmedzujúcej priame investície do nehnuteľností.

61. Komisia sa nakoniec domnieva, že Britské Panenské ostrovy ako ZKÚ sú „treťou krajinou“ na účely článku 64 ods. 1 ZFEÚ. Aby Komisia odôvodnila svoj postoj, uvádza stanoviská 1/78 a 1/94, v ktorých Súdny dvor tvrdí, že ZKÚ musia byť na účely práva Únie považované za tretie krajiny, keďže zostávajú mimo pôsobnosti Zmluvy. [32] Ako som už uviedol v bode 38 týchto návrhov, ďalšie rozsudky Súdneho dvora odkrývajú tiež tendenciu prirovnávať ZKÚ k tretím krajinám, zatiaľ čo v iných veciach sa Súdny dvor priklonil k inému riešeniu.

62. Ťažko možno stanovisko Komisie vo veci tejto tretej podmienky prijať ako niečo samozrejmé, lebo príliš zjednodušuje postavenie ZKÚ, ktoré, ako som uviedol, vykazuje zvláštnosti, ktoré nepripúšťajú kategorické riešenia. Keď Zmluva vo svojich ustanoveniach, odlišných od ustanovení uvedených v jej štvrtej časti, odkazuje na tretie krajiny, je potrebné, ako som už uviedol, preskúmať v jednotlivých prípadoch, či sa predmetné ustanovenie uplatňuje, alebo neuplatňuje na ZKÚ. V skutočnosti sa zdá, že judikatúra už nejaký čas zastáva tento prístup, lebo súbežne s rozsudkami uvedenými Komisiou, ktoré prirovnávajú ZKÚ k tretím krajinám, existujú tiež rozsudky, ktoré odmietajú takéto prirovnanie. [33]

63. Podľa mňa v prípade článku 64 ods. 1 ZFEÚ je potrebné vykladať odkaz na „tretie

31 — Smernica Rady 88/361/EHS z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 zmluvy (Ú. v. ES L 178, s. 5; Mim. vyd. 10/001, s. 10), definuje priame investície do nehnuteľností ako „nákup budov a pozemkov a výstavba budov súkromnými osobami pre zisk alebo na osobné používanie. Do tejto kategórie patria aj požívacie právo, vecné bremená a právo stavby“. Táto definícia má indikatívnu hodnotu, pokiaľ ide o zmysel výrazu „priame investície do nehnuteľností“ v oblasti voľného pohybu kapitálu, ako to Súdny dvor viackrát potvrdil (pozri rozsudky zo 16. marca 1999, Trummer a Mayer, C-222/97, Zb. s. I-1661, bod 21; z 11. januára 2001, Stefan, C-464/98, Zb. s. I-173, bod 5; Centro di Musicologia Walter Stauffer, už citovaný, bod 22, a ELISA, už citovaný, body 33 a 34).

32 — Stanoviská 1/78, už citované, bod 62, a 1/94, už citované, bod 17.

33 — Pozri bod 37 týchto návrhov a judikatúru, ktorá je v ňom uvedená.

krajiny“ pri zohľadnení osobitných cieľov sledovaných týmto ustanovením. Uvedené ustanovenie priznáva členským štátom a Únii možnosť rozhodnúť jednostranne o zrušení opatrení, ktoré sú v rozpore s článkom 63 ZFEÚ, pokiaľ pochádzajú z obdobia pred 31. decembrom 1993. Inými slovami, ide o dobrovoľné ustanovenie „stand-still“ v prospech členských štátov a Únie, ktorých základ zodpovedá historickému okamihu vzniku európskej menovej politiky a zakotveniu voľného pohybu kapitálu v zmluvách ako dodatočnej slobody. [34] V tomto okamihu bolo možné predvídať pozitívne dôsledky, ktoré prinesie liberalizácia kapitálu, avšak bolo možné aj postrehnúť riziko negatívneho účinku, ktoré môže odôvodniť ponechanie už existujúcich opatrení z dôvodu ochrany proti prípadným nerovnováham pri pohybe kapitálu.

64. Ako každé ustanovenie, ktoré zakotvuje výnimku zo všeobecnej slobody, článok 64 ods. 1 ZFEÚ musí byť predmetom reštriktívneho výkladu. [35] Obmedzujúca povaha tohto ustanovenia sa v skutočnosti prejavuje v tom, že sa neuplatní na všetky formy pohybu kapitálu, ale sa obmedzí najmä na také pohyby, ktoré zahŕňajú priame investície, usadenie sa, poskytovanie finančných služieb alebo vstup cenných papierov na kapitálové trhy. Navyše výnimka sa týka len a výlučne prílivu kapitálu pochádzajúceho z tretích krajín, čo je reakciou na zvláštnosť spojenú výlučne s voľným pohybom kapitálu, ktorá sa dotýka vonkajšieho rozmeru predmetnej slobody.

65. Okrem toho, ak vezmeme do úvahy ciele sledované Zmluvou pri vytvorení osobitných dojednaní ZKÚ, je zrejmé, že priority tohto postavenia spočívajú v posilnení politických, spoločenských a ekonomických väzieb medzi ZKÚ a Úniou. Aj keď z formálneho hľadiska nepredstavujú územia *„súčasť“* Únie, už som ozrejmil vyššie, že ZKÚ sú spojené *„s“* Úniou spôsobom, ktorý ich občas približuje k postaveniu členského štátu ako k postaveniu tretej krajiny. Keďže nejde súčasne o tretiu krajinu, lebo ZKÚ nie sú suverénnymi štátmi s medzinárodnoprávnou subjektivitou, ich vzťah s Úniou treba vždy chápať z hľadiska integrácie. Takpovediac, ide o rôznu a odstupňovanú integráciu oproti integrácii členských štátov, ale v konečnom dôsledku ide o integráciu.

66. Ako som už uviedol v bode 56 týchto návrhov, voľný pohyb kapitálu stanovený v článku 63 ZFEÚ sa musí uplatňovať na ZKÚ, lebo by to ináč viedlo k paradoxnej situácii, v ktorej sloboda priznaná tretím krajinám

34 — Vo veci tohto ustanovenia pozri HINDELANG, S.: *The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment,* Oxford University Press, Oxford, 2009, s. 275 a nasl.

35 — V tomto zmysle pozri HINDELANG, S.: c. d., s. 280 až 291.

by bola upretá územiam, s ktorými Únia udržiava osobitné vzťahy. Vzhľadom na tento predpoklad musí byť uplatnenie výnimky voľného pohybu kapitálu týkajúcej sa výlučne tretích krajín predmetom veľmi obozretného výkladu, ak sa táto sloboda uplatňuje na územia, akými sú ZKÚ. Skutočnosť, že ZKÚ nie sú členskými štátmi v úzkom zmysle slova a vzťahuje sa na ne režim výslovne chránený Zmluvou, odôvodňuje z môjho pohľadu to, že výnimka podľa článku 64 ods. 1 ZFEÚ sa neuplatní na tieto územia.

67. Nakoniec tento záver je v najväčšom súlade so systematikou Zmluvy, lebo ponecháva ZKÚ v právnej situácii, ktorú im priznáva štvrtá časť ZFEÚ: a to právnej situácii území, na ktoré sa uplatňuje režim, ktorý umožňuje odchýliť sa od všeobecných pravidiel Zmluvy, ale ktorý v prípade neexistencie úpravy sa môže podriadiť týmto pravidlám, najmä ak majú dopad na tretie krajiny. Vzhľadom na tieto skutočnosti treba uviesť, že článok 64 ods. 1 ZFEÚ neoprávňuje prirovnanie ZKÚ k tretím krajinám, lebo naopak ide o ustanovenie obmedzené na presne stanovenú problematiku, ktorej rozšírenie na ZKÚ odporuje cieľom sledovaným Zmluvami, keď týmto územím priznávajú osobitné politické, ekonomické a spoločenské vzťahy s Úniou.

68. V dôsledku toho sa v reakcii na tvrdenia uvedené Komisiou domnievam, že článok 64 ods. 1 ZFEÚ sa neuplatní na opatrenie, aké je stanovené v článku 990 E CGI, ktoré sa uplatňuje na právnickú osobu, ktorej skutočné centrum riadenia sa nachádza na Britských Panenských ostrovoch.

C — *Porušenie článku 63 ZFEÚ*

69. Po tom, čo sa objavili obavy týkajúce sa predchádzajúcich otázok, treba určiť, či predmetná francúzska právna úprava je v súlade s voľným pohybom kapitálu stanoveným v článku 63 ZEFÚ. V prípade zápornej odpovede je vhodné ďalej preskúmať, či sa uplatní niektoré z odôvodnení stanovených v článku 65 ZFEÚ.

1. Existencia obmedzenia voľného pohybu kapitálu

70. V rozsudku ELISA [36] už Súdny dvor mal príležitosť rozhodnúť o otázke, či

36 — Už citovaný.

článok 990 E CGI je v rozpore s článkom 63 ods. 1 ZFEÚ, pretože v rámci sporu, v ktorom miesto skutočného vedenia právnickej osoby, na ktorú sa vzťahuje daň, sa nachádzalo v Luxembursku. Vec ELISA sa teda týkala zákonnosti francúzskej dane v kontexte pohybu kapitálu medzi členskými štátmi. Rovnako ako aj v predmetnej veci Francúzska republika tvrdila, že podmienka existencie dohovoru o administratívnej spolupráci v boji proti daňovým podvodom a únikom alebo zmluvy zaručujúcej zásadu rovnosti medzi daňovníkmi je primeranou požiadavkou, ktorá nepredstavuje prekážku voľného pohybu kapitálu.

71. Súdny dvor zamietol argumentáciu Francúzskej republiky a rozhodol, že taká podmienka, akou je citovaná podmienka, ktorá keďže vyžaduje dvojstrannú dohodu medzi dotknutými členskými štátmi, sa *de facto* rovná trvalému režimu, v ktorom právnické osoby majúce svoje miesto skutočného vedenia v inom členskom štáte, ako je Francúzsko, nie sú oslobodené od spornej dane. Preto sa Súdny dvor domnieval, že predmetná právna úprava „predstavuje pre dotknuté právnické osoby obmedzenie zásady voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade zakázané Zmluvou“ [37].

72. Napriek tejto jednoznačnosti rozsudku ELISA, pokiaľ ide o otázku obmedzenia, je ešte potrebné určiť, či tento výsledok je použiteľný na prípad, v ktorom sa miesto skutočného vedenia právnickej osoby nachádza nie v členskom štáte, ale v tretej krajine alebo na území, ktoré je mimo územia Únie. Rozsudok A [38] poskytuje aspoň čiastočnú odpoveď na túto otázku.

73. V tejto veci bol Súdny dvor požiadaný, aby určil, či pojem obmedzenie pohybu kapitálu, na ktorý odkazuje článok 63 ods. 1 ZFEÚ, musí mať rovnaký rozsah vo vzťahoch medzi členskými štátmi a tretími krajinami, ako medzi samotnými členskými štátmi. V rozpore s tým, čo tvrdili niektoré vlády, ktoré sa zúčastnili tejto veci, Súdny dvor dospel k záveru, že pojem obmedzenie pohybu kapitálu je v zásade rovnaké v obidvoch prípadoch, aj keď zdôraznil, že je vhodné zohľadniť skutočnosť, že Zmluva stanovila osobitné odchýlky pre pohyby z tretích krajín alebo do nich [39], ako aj uplatniteľný právny poriadok, ktorý je značne odlišný od právneho poriadku existujúceho medzi členskými štátmi v dôsledku ich účasti na procese európskej hospodárskej integrácie. [40] Súdny dvor tým, že potvrdil smerovanie judikatúry už začaté v rozsudku Test Claimants in the FII Group Litigation [41], taktiež potvrdil výklad, ktorý umožňuje prevziať,

37 — Tamže, bod 78.

38 — Už citovaný.

39 — Pozri článok 64 ods. 1 ZFEÚ, článok 66 ZFEÚ a článok 75 ods. 1 a 2 ZFEÚ.

40 — Rozsudok A, už citovaný, body 35 až 38.

41 — Rozsudok už citovaný, bod 171.

aj keď s určitými upresneniami, jeho judikatúru v oblasti kapitálu vo veciach týkajúcich sa členských štátov. [42]

74. Aj keď sa veci A a Test Claimants in the FII Group Litigation týkali daňových opatrení dopadajúcich na dividendy poberané spoločnosťami so sídlom v inom členskom štáte, rovnaký prístup bol nedávno potvrdený, práve pokiaľ ide o článok 990 E CGI, ktorý je tu opäť predmetom sporu. Vo veci Établissements Rimbaud [43] mal Súdny dvor nedávno príležitosť rozhodovať o otázke, či toto ustanovenie predstavuje obmedzenie, ak sa miesto skutočného vedenia právnickej osoby nachádza v tretej krajine, a to v štáte Európskeho hospodárskeho priestoru. Je pravda, že v tejto situácii sa právny rámec odkazu formálne zmení, lebo už to nie je článok 63 ods. 1 ZFEÚ, ktorý sa uplatní, ale článok 40 Dohody o EHS. Toto ustanovenie však preberá obsah článku 63 ods. 1 ZFEÚ a judikatúra týkajúca sa posledného uvedeného sa v zásade uplatní na článok 40 Dohody o EHP na účely zaistenia čo najjednotnejšieho výkladu [44]. Za týchto okolností Súdny dvor dospel k záveru, že právna úprava, akou je francúzska právna úprava, posudzovaná v kontexte EHP prispieva k tomu, že investícia do nehnuteľnosti vo Francúzsku sa stáva menej atraktívna pre spoločnosti, ktoré v ňom nemajú sídlo, akými sú spoločnosti usadené v Lichtenštajnsku. [45]

75. Ako som už uviedol vyššie, prirovnanie ZKÚ k tretím krajinám zohľadňuje osobitné postavenie ZKÚ ako území udržujúcich osobitné vzťahy s Úniou. Z toho vyplýva, že aj keď nie je možné uplatniť automaticky judikatúru A alebo Test Claimants in the FII Group Litigation na prípad, aký je vo veci samej, nie je možné ani kategoricky tvrdiť, že ide o takú situáciu, aká bola v rozsudkoch ELISA alebo Établissements Rimbaud. Naopak, skutočnosť, že miesto skutočného vedenia právnickej osoby, ktorá podlieha francúzskej dani, sa nachádza na Britských Panenských ostrovoch, znamená, že je potrebné zohľadniť zvláštnosť tohto územia s cieľom vykladať článok 63 ods. 1 ZFEÚ. Úvahy, ktoré uvediem

42 — V bode 77 svojich návrhov v už citovanej veci A, generálny advokát Bot to uviedol veľmi jasne: „Zmluva neuvádza dôvody, pre ktoré bol rozsah pôsobnosti tejto slobody rozšírený na tretie krajiny. Vo všeobecnosti sa uznáva, že toto rozšírenie treba dať do súvislosti s rozvojom menovej politiky Spoločenstva. Ak však členské štáty chceli, aby sa tento rozdiel v cieľoch odrazil v rozsahu tejto liberalizácie, pokiaľ ide o vzťahy členských štátov s tretími krajinami, mali logicky vyjadriť zásadu voľného pohybu kapitálu v rámci Spoločenstva a mimo Spoločenstva rozdielnym znením, ako to bolo v minulosti. Skutočnosť, že napriek uvedenému rozdielu cieľov sa členské štáty rozhodli upraviť túto slobodu pohybu rovnako a v rámci toho istého článku Zmluvy, sa podľa mňa dá vysvetliť len úmyslom priznať tejto slobode totožný rozsah pôsobnosti v oboch prípadoch“.

43 — Už citovaná.

44 — Pozri rozsudky z 23. septembra 2003, Ospelt a Schlössle Weissenberg, C-452/01, Zb. s. I-9743, bod 29; z 1. apríla 2004, Bellio F.lli, C-286/02, Zb. s. I-3465, bod 34; z 23. februára 2006, Keller Holding, C-471/04, Zb. s. I-2107, bod 48; z 23. októbra 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, Zb. s. I-8061, bod 24; z 11. júna 2009, Komisia/Holandsko, C-521/07, Zb. s. I-4873, bod 15, a z 19. novembra 2009, Komisia/Taliansko, C-540/07, Zb. s. I-10983, bod 65.

45 — Rozsudok Établissements Rimbaud, už citovaný, body 25 až 29.

ako prvé, majú skôr uľahčiť odpoveď na túto otázku.

76. Už som tiež uviedol v bodoch 31 až 39 týchto návrhov, že článok 63 ods. 1 ZFEÚ sa uplatňuje na ZKÚ. Na základe tohto predpokladu je potrebné zdôrazniť, ako to urobil Súdny dvor vo veciach A a Test Claimants in the FII Group Litigation, že pohyby kapitálu na Britské Panenské ostrovy a z nich sa odohrávajú v právnom kontexte odlišnom od pohybov, ktoré sa odohrávajú v rámci Únie. [46] Aj keď však tento rozdiel právneho rámca môže mať rozhodujúci vplyv na hodnotenie odôvodnení takého opatrenia, aké je predmetom sporu, nič nebráni Súdnemu dvoru priamo konštatovať existenciu obmedzenia v zmysle článku 63 ods. 1 ZFEÚ.

77. V tomto zmysle rozsudok ELISA, ako aj rozsudok Établissements Rimbaud obsahujú užitočné údaje, lebo obidva rozsudky sa týkajú prejednávaného ustanovenia. V tomto kontexte Súdny dvor nemal pochybnosti, že režim, aký je stanovený v článku 990 E CGI, predstavuje obmedzenie zásady voľného pohybu kapitálu, keďže *de facto* zavádza trvalý režim, v ktorom právnické osoby, ktoré majú svoje miesto skutočného vedenia v inom členskom štáte, ako je Francúzsko, nebudú oslobodené od spornej dane. [47] Za okolností, ktoré nastali v prejednávanom prípade, po potvrdenej uplatniteľnosti článku 63 ods. 1 ZFEÚ nevidím žiadny dôvod na odlišnú odpoveď, aj keď sa miesto skutočného vedenia nachádza v ZKÚ.

78. Z vyššie uvedeného vyplýva, že ustanovenie ako článok 990 E CGI v rozsahu, v akom podriaďuje oslobodenie od dane právnických osôb, ktoré nemajú miesto skutočného vedenia vo Francúzsku, dodatočnej podmienke na rozdiel od ostatných platiteľov dane, a to existencii dohovoru medzi Francúzskou republikou a v predmetnej veci ZKÚ, predstavuje obmedzenie, ktoré článok 63 ods. 1 ZFEÚ v zásade zakazuje.

2. Odôvodnenie obmedzenia

79. V tomto štádiu je vhodné najprv spresniť, že ustanovenia článku 65 ods. 1 a 2 ZFEÚ sú odlišné od ustanovení, ktoré primárne právo

46 — Rozsudky A, už citovaný, body 36 a 37, a Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, body 170 a 171.

47 — Rozsudky ELISA, už citovaný, body 75 až 78, a Établissements Rimbaud, už citovaný, body 25 až 29.

stanovuje pre slobody pohybu. Toto ustanovenie stanovuje tri všeobecné výnimky spolu s ich obmedzením, v konečnom dôsledku však rozširuje rozhodovací priestor členských štátov. Článok 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ uvádza odôvodnenie pre daňové opatrenia, ktoré zavádzajú rozlíšenie medzi situáciami, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, a článok 65 ods. 1 písm. b) obsahuje všeobecné odôvodnenie založené najmä na dôvodoch spojených s verejným poriadkom. Odsek 2 tohto článku uvádza špecifické prípady obmedzení v oblasti slobody usadiť sa.

80. Najprv preskúmam prvé z týchto odôvodnení, ktorým je odôvodnenie v článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ. Ako je známe, toto odôvodnenie, ktoré sa týka výlučne ustanovení vnútroštátnej „daňovej právnej úpravy", ktoré stanovujú rozdielne zaobchádzanie, bolo rozvinuté v judikatúre Súdneho dvora už pred nadobudnutím účinnosti článku 65 ZFEÚ. Ako už Súdny dvor uviedol v rozsudku Verkooijen [48], judikatúra uznala už pred nadobudnutím účinnosti článku 65 ZFEÚ (predtým článok 73 D ES) a obzvlášť od rozsudku Schumacker [49], že vnútroštátne daňové ustanovenia, ktoré zavádzajú určité rozlišovanie založené najmä na rezidencii daňovníkov, môžu byť zlučiteľné s právom Únie, pokiaľ sa uplatňujú na situácie, ktoré neboli objektívne porovnateľné. Preto, aj keď Súdny dvor odteraz uplatňuje ustanovenia článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ, robí tak pri zohľadnení svojej predchádzajúcej judikatúry za použitia dvojitého testu.

81. V prvej etape Súdny dvor skúma, či vnútroštátne pravidlo alebo rozhodnutie sa týka objektívne porovnateľných situácií. Ak dospeje k záveru, že to nie je tento prípad, musí byť uznaná zákonnosť opatrenia. [50] Ak dospeje k opačnému záveru, musí byť uskutočnená druhá analýza: po konštatovaní, že dve situácie sú porovnateľné, Súdny dvor posudzuje, či existuje naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý vo svetle zásady primeranosti odôvodňuje zákonnosť opatrenia. [51] V tejto druhej etape je potrebné preskúmať odôvodnenia, akými sú súdržnosť daňového systému [52] alebo účinnosť boja proti daňovým podvodom [53].

82. Ako vyplýva zo spisu, predmetná francúzska daň zodpovedá jednotnému systému

48 — Rozsudok zo 6. júna 2000, C-35/98, Zb. s. I-4071, bod 43.

49 — Rozsudok zo 14. februára 1995, C-279/93, Zb. s. I-225.

50 — Pozri rozsudky z 8. septembra 2005, Blanckaert, C-512/03, Zb. s. I-7685, bod 39, a z 20. mája 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, Zb. s. I-3747, bod 65.

51 — Pozri rozsudky Verkooijen, už citovaný, body 56 až 61, a zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477.

52 — Rozsudok z 15. júla 2004, Weidert a Paulus, C-242/03, Zb. s. I-7379, bod 17.

53 — Rozsudok Centro di Musicologia Walter Stauffer, už citovaný, bod 47.

zdaňovania, v rámci ktorého je zdaniteľnou skutočnosťou vlastníctvo nehnuteľnosti právnickou osobou. Vzhľadom na všeobecné kritérium, ktoré vyvoláva povinnosť platenia dane, právnické osoby, ktorých miesto skutočného vedenia je Francúzsko, a právnické osoby, ktorých miesto skutočného vedenia je v zahraničí, sa z hľadiska dane z nehnuteľnosti nachádzajú v totožnej situácii. [54] Keďže rozdielne zaobchádzanie spočíva vo výhode týkajúcej sa dane, ide v tomto prípade o diskrimináciu v porovnateľných situáciách, na ktorú sa teda článok 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ nevzťahuje.

83. Ostáva určiť, či rozdielne zaobchádzanie zodpovedá naliehavému dôvodu všeobecného záujmu spočívajúcemu v boji proti daňovým podvodom, ako to uviedli členské štáty, ktoré sa zúčastnili konania.

84. Po tom, čo Súdny dvor v rozsudku ELISA pripomenul, že judikatúra pripúšťa takéto odôvodnenie len v prípade, keď sa osobitne týka čisto vykonštruovaných operácií, ktorých cieľom je obísť daňový predpis [55], ozrejmil dve skutočnosti, ktoré mu umožnili dospieť k záveru, že sa na článok 990 E CGI, uplatnený na pohyb kapitálu medzi členskými štátmi, nevzťahuje pôsobnosť tohto odôvodnenia. Po prvé zdôraznil, že smernica 77/799/EHS o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych a nepriamych daní [56] zavádza všeobecný rámec pre spoluprácu a výmenu informácií, ktoré umožňujú každému orgánu bojovať proti podvodom v cezhraničných situáciách. [57] Ďalej po zdôraznení skutočnosti, že článok 8 ods. 1 smernice 77/799 stanovuje výnimku z povinnosti spolupráce, ktorá sa uplatnila na skutkový stav vo veci ELISA, Súdny dvor zopakoval už ustálenú judikatúru, podľa ktorej, aj keď bolo konštatované, že sa tento článok uplatňuje, príslušným daňovým orgánom nič nebráni v tom, aby si od daňovníka vyžiadali dôkazy, ktoré považujú za potrebné na správne stanovenie predmetných daní, a prípadne nepriznali požadované oslobodenie od dane, ak tieto dôkazy nie sú predložené. [58]

85. Na tomto základe rozsudok ELISA dospel k záveru, že článok 990 E CGI je nezlučiteľný so Zmluvou, a zamietol odôvodnenie postavené na existencii naliehavého dôvodu všeobecného záujmu založeného na boji proti

54 — Pozri v tomto zmysle body 87 až 91 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Mazák vo veci ELISA (už citovanej), ktoré výslovne odkazujú na rozsudok Manninen (už citovaný, bod 36).

55 — Rozsudok ELISA (už citovaný, bod 91), ktorý odkazuje na rozsudky z 26. septembra 2000, Komisia/Belgicko (C-478/98, Zb. s. I-7587, bod 45); zo 4. marca 2004, Komisia/Francúzsko (C-334/02, Zb. s. I-2229, bod 27), ako aj z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Zb. s. I-7995, bod 50).

56 — Smernica Rady z 19. decembra 1977 (Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63).

57 — Rozsudok ELISA, už citovaný, body 92 až 94.

58 — Rozsudok ELISA (už citovaný, body 95 a 96), ktorý odkazuje na rozsudok z 30. januára 2007, Komisia/Dánsko (C-150/04, Zb. s. I-1163, bod 54). Tento prístup judikatúry Súdneho dvora však začal rozsudkom z 28. januára 1992, Bachmann (C-204/90, Zb. s. I-249, bod 20).

daňovým podvodom. [59] Aj keď Súdny dvor priznal, že francúzske daňové orgány budú čeliť ťažkostiam pri zaobstaraní všetkých relevantných skutočností pre vymeranie dane alebo prípadnú kontrolu, problém francúzskeho režimu spočíva v jeho automatickosti, ktorá neumožňuje dotknutým spoločnostiam poskytnúť listinné dôkazy na určenie totožnosti ich akcionárov alebo akékoľvek ďalšie údaje, ktoré by francúzske orgány považovali za nevyhnutné. Preto oslobodenie od dane tejto povahy, ktoré neumožňuje v žiadnom prípade daňovníkovi spolupracovať s príslušnými orgánmi a vytvára tak určitý druh nezvratnej prezumpcie podvodu, bolo z pohľadu Súdneho dvora neprimerané, a porušovalo teda Zmluvy. [60]

86. V predmetnej veci obsahuje právny rámec dôležitú odlišnosť, lebo miesto skutočného vedenia právnickej osoby podliehajúcej dani sa nachádza v ZKÚ, a to na Britských Panenských ostrovoch, na ktoré sa neuplatňuje sekundárne právo Únie, ak nie je výslovne stanovené inak. Ako som uviedol vyššie, uplatniteľnosť práva Únie na ZKÚ sa musí urobiť v jednotlivých prípadoch, keďže predmetné pravidlá sú súčasťou primárneho práva. Naopak, sekundárne právo musí výslovne stanoviť svoju uplatniteľnosť na jedno alebo viac ZKÚ, aby jeho účinky boli rozšírené na tieto územia.

87. To nie je prípad smernice 77/799, pokiaľ ide o Britské Panenské ostrovy. Ako konštatovala Komisia a viaceré členské štáty, ktoré predložili pripomienky v predmetnej veci, táto smernica sa neuplatní v takom prípade, o aký ide v tejto veci, v ktorej členský štát, Francúzska republika, vyžaduje administratívnu spoluprácu v daňovej oblasti zo strany ZKÚ, v danej veci Britských Panenských ostrovov. Mal som tiež príležitosť opýtať sa splnomocneného zástupcu vlády Spojeného kráľovstva, či existuje alebo či existovala k relevantnému dátumu tejto veci dohoda alebo dohovor o spolupráci medzi Spojeným kráľovstvom a Britskými Panenskými ostrovmi v daňovej oblasti. Jeho odpoveď bola záporná. Preto ide o ZKÚ, ktoré má vlastný rámec právnej úpravy a pre ktoré neexistujú nástroje administratívnej spolupráce v daňovej oblasti, a to dokonca aj v prípade, ak ide o členský štát, s ktorým ZKÚ udržuje osobitné vzťahy.

88. K tomuto bodu možno nájsť údaje o osobitnom postavení Britských Panenských ostrovov v judikatúre týkajúcej sa vonkajšieho aspektu voľného pohybu kapitálu. Zdá sa mi vhodné odkázať znovu na rozsudok A, v ktorom Súdny dvor vo veci týkajúcej sa tretej krajiny zdôraznil dôležitosť európskej

59 — Už citovaný rozsudok, body 100 a 101.
60 — Tamže, body 97 až 99.

harmonizácie v oblasti účtovníctva spoločností. [61] Podľa Súdneho dvora skutočnosť, že sa na spoločnosti so sídlom v štátoch Únie vzťahuje spoločný účtovnícky režim, „ponúka daňovníkovi možnosť predložiť dôveryhodné a overiteľné údaje týkajúce sa štruktúry alebo činností spoločnosti usadenej v inom členskom štáte“ [62]. Naopak, takáto možnosť nie je zaručená daňovníkovi, „pokiaľ ide o spoločnosť usadenú v tretej krajine, ktorá nie je povinná uplatňovať tieto opatrenia Spoločenstva“ [63]. Keďže táto neexistencia harmonizácie v oblasti účtovníctva sa môže tiež ukázať vo veci týkajúcej sa Britských Panenských ostrovov, domnievam sa, že riešenie rozsudku ELISA, ktorý vytýka francúzskym orgánom, že zbavili daňovníka možnosti poskytnúť daňové informácie, vyžaduje odlišný prístup v prípade, ako je v predmetnej veci.

89. So zreteľom na vyššie uvedené je zjavné, že pokiaľ má zdaňovaná právnická osoba svoje miesto skutočného vedenia na Britských Panenských ostrovoch, nemôže členský štát, akým je Francúzska republika, využiť smernicu 77/799 a v situácii, o akú ide v predmetnej veci, ani v prípade, že pripustí predloženie dôkazov zo strany daňovníka, nutne nezíska harmonizovanú účtovnú informáciu. Ak spor medzi spoločnosťou Prunus a francúzskymi daňovými orgánmi spadá do tohto právneho kontextu, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že Francúzska republika sa môže legitímne dovolávať naliehavého dôvodu všeobecného záujmu založeného na boji proti daňovým podvodom.

90. To sa zdá ako riešenie, ku ktorému nedávno dospel Súdny dvor, keď mal rozhodovať o pochybnostiach, ktoré vzbudil mnohokrát uvedený článok 990 E CGI v rámci sporu, v ktorom sa zahraničný prvok týkal Lichtenštajnska. V už citovanej veci Établissements Rimbaud sa Súdny dvor usiloval o odlíšenie tohto prípadu od prípadu vo veci ELISA, pričom viackrát trval na rozdiele, ktorý existuje medzi jedným a druhým právnym rámcom. [64] Navyše vo veci Établissements Rimbaud Súdny dvor konštatoval, že smernice týkajúce sa účtovníctva spoločností sa uplatnili v Lichtenštajnsku podľa prílohy XXII Dohody o EHP [65], pričom v tejto situácii Súdny dvor rozhodol, že je možné sa dovolávať naliehavého dôvodu všeobecného záujmu založeného na boji proti daňovým podvodom. Z tohto rozsudku vyplýva, že kľúčovou skutočnosťou pre analýzu vo veci samej bola neuplatniteľnosť smernice

61 — Rozsudok A, už citovaný, bod 62. Generálny advokát Bot zaujal stanovisko v tom istom zmysle v bodoch 141 až 143 svojich návrhov v tej istej veci.

62 — Tamže.

63 — Tamže.

64 — Rozsudok, už citovaný, bod 46.

65 — Tamže, bod 42.

77/799 v kontexte EHP a nie harmonizácia v oblasti účtovníctva. [66]

91. V predmetnej veci sú splnené oba faktory: smernica 77/799 sa neuplatňuje a nič nenasvedčuje tomu, že by existovala harmonizácia v oblasti účtovníctva spoločností. Francúzske orgány nielen že sa nemôžu odvolávať na mechanizmy spolupráce stanovené v tejto smernici, ale v prípade, že pripustia predloženie listinných dôkazov zo strany daňovníka, budú čeliť ťažkostiam pri overení ich pravdivosti a prípustnosti. V prípade neexistencie nástrojov spolupráce, ako sú nástroje existujúce medzi členskými štátmi, je rozumné pripustiť, aby Francúzska republika podrobila oslobodenie od dane podmienke existencie dohovoru o administratívnej pomoci v boji proti podvodom alebo zmluvy, ktorá zaručuje zásadu nediskriminácie medzi daňovníkmi.

92. Preto v odpovedi na otázku položenú Tribunal de grande instance de Paris sa domnievam, že článok 63 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni právnej úprave, akou je právna úprava obsiahnutá v článku 990 D a nasl. všeobecného daňového zákonníka, ktorá poskytuje právnickým osobám s miestom skutočného vedenia vo Francúzsku, prípadne od 1. januára 2008 v členskom štáte Európskej únie, možnosť oslobodenia od spornej dane a ktorá v prípade právnických osôb s miestom skutočného vedenia na území tretieho štátu podmieňuje túto možnosť existenciou dohody o administratívnej pomoci v boji proti daňovým podvodom a únikom uzavretej medzi Francúzskom a takýmto štátom alebo skutočnosťou, že podľa zmluvy obsahujúcej ustanovenie o zákaze diskriminácie z dôvodu štátnej príslušnosti nesmú byť tieto právnické osoby zdaňované viac ako právnické osoby s miestom skutočného vedenia vo Francúzsku.

93. Ako som konštatoval, odôvodnenie článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ sa uplatní v predmetnej veci, a keďže tvrdenia uvedené vyššie sú dostatočné na podanie užitočnej odpovede na prvú prejudiciálnu otázku, nie je nevyhnutné pristúpiť k analýze ostatných výnimiek stanovených v tomto článku.

V — Druhá prejudiciálna otázka

94. Druhou prejudiciálnou otázkou sa Tribunal de grande instance de Paris pýta Súdneho dvora na súlad článkov 63 ZFEÚ a nasledujúcich s právnou úpravou, akou je

66 — Pozri, pokiaľ ide o voľný pohyb kapitálu medzi Talianskom a Nórskom, Islandom a Lichtenštajnskom, rozsudok Komisia/Taliansko (už citovaný, body 66 až 73).

právna úprava obsiahnutá v článku 990 F všeobecného daňového zákonníka, ktorá umožňuje daňovým orgánom uznať za solidárne zodpovednú za odvod dane, ktorá je uvedená v článku 990 D a nasl. všeobecného daňového zákonníka, akúkoľvek právnickú osobu, ktorá stojí medzi dlžníkom alebo dlžníkmi dane a nehnuteľnosťami alebo právami k nehnuteľnostiam.

95. Odpoveď na túto otázku vyplýva z odpovede navrhnutej na prvú prejudiciálnu otázku. Ak členský štát môže zaviesť obmedzenia voľného pohybu kapitálu, akými sú obmedzenia preskúmané v predmetnej veci, a to v súlade so zmluvami, nič nebráni tomu, aby právny poriadok tohto štátu stanovil režimy solidárnej zodpovednosti na účely zaistenia výberu dane. Keďže režim tejto povahy je pojatý primeraným a nediskriminačným spôsobom a je určený na dosiahnutie legitímneho cieľa verejného záujmu, nie je v zásade v rozpore s ustanoveniami článku 63 ods. 1 ZFEÚ.

96. V skutočnosti normotvorca Únie sám prijal režim solidarity v oblasti nepriamych daní, ktorého účelom je zaručiť zaplatenie daňového dlhu, a teda boj proti podvodom. Ako je známe, článok 22 ods. 7 smernice 77/388/EHS [67] vyžaduje, aby členské štáty prijali „potrebné opatrenia, aby zabezpečili, že osoby, ktoré... sú zodpovedné za platenie dane namiesto zdaniteľnej osoby ustanovenej [usadenej – *neoficiálny preklad*] v inej krajine, alebo ktoré by boli plne zodpovedné za platbu, sa budú riadiť povinnosťami v súvislosti s daňovým priznaním a platbou dane“. Preto mechanizmus solidárnej zodpovednosti v rozsahu, v akom predstavuje nástroj, ktorý umožňuje členským štátom vybrať dlžnú daň, nemusí nevyhnutne predstavovať obmedzenie voľného pohybu kapitálu.

97. Tento záver je posilnený v prípade, ak režim solidárnej zodpovednosti sa uplatní nediskriminačným spôsobom na situácie, v ktorých neexistuje väzba s právom Únie. Preto ak francúzska právna úprava stanovuje pravidlá solidárnej zodpovednosti v daňovej oblasti pre čisto vnútroštátne prípady, neexistujú dostatočné dôvody na konštatovanie existencie obmedzenia v takom prípade, o aký ide vo veci samej. Vnútroštátnemu súdu prináleží rozhodnúť o tejto otázke.

98. Záver je rovnaký vzhľadom na zásadu primeranosti. Opatrenie, ktoré stanovuje pravidlo solidarity v daňovej oblasti ako nástroj pre boj proti daňovým podvodom, je primerané a nevyhnutné na dosiahnutie tohto cieľa. Ak francúzska právna úprava zaručuje osobnú rovnosť dotknutých spoločností, takže zodpovednosť môže byť rozšírená na celú skupinu, nie je možné konštatovať žiadny dostatočne závažný exces pre kvalifikáciu opatrenia ako neprimeraného. Za týchto okolností prináleží taktiež vnútroštátnemu súdu, aby

67 — Šiesta smernica Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).

určil, či francúzsky právny poriadok zaručuje v daňovej oblasti, že dlh bude solidárne pripočítaný len právnickým osobám, ktoré môžu byť prepojené do jedného celku.

99. Preto Súdnemu dvoru navrhujem, aby odpovedal na druhú otázku tak, že článok 63 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni právnej úprave, akou je právna úprava obsiahnutá v článku 990 F všeobecného daňového zákonníka, ktorá umožňuje daňovým orgánom uznať za solidárne zodpovednú za odvod dane, ktorá je uvedená v článku 990 D a nasl. všeobecného daňového zákonníka, akúkoľvek právnickú osobu, ktorá stojí medzi dlžníkom alebo dlžníkmi dane a nehnuteľnosťami alebo právami k nehnuteľnostiam, za predpokladu, že táto právna úprava je zavedená primeraným a nediskriminačným spôsobom.

VI — Návrh

100. Vzhľadom na uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil Tribunal de grande instance de Paris, nasledujúcim spôsobom:

„1. Článok 63 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni právnej úprave, akou je právna úprava obsiahnutá v článku 990 D a nasl. všeobecného daňového zákonníka, ktorá poskytuje právnickým osobám s miestom skutočného vedenia vo Francúzsku, prípadne od 1. januára 2008 v členskom štáte Európskej únie, možnosť oslobodenia od spornej dane a ktorá v prípade právnických osôb s miestom skutočného vedenia na území tretieho štátu podmieňuje túto možnosť existenciou dohody o administratívnej pomoci v boji proti daňovým podvodom a únikom uzavretej medzi Francúzskom a týmto štátom alebo skutočnosťou, že podľa

zmluvy obsahujúcej ustanovenie o zákaze diskriminácie z dôvodu štátnej príslušnosti nesmú byť tieto právnické osoby zdaňované viac ako právnické osoby s miestom skutočného vedenia vo Francúzsku.

2. Článok 63 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni právnej úprave, akou je právna úprava obsiahnutá v článku 990 F všeobecného daňového zákonníka, ktorá umožňuje daňovým orgánom uznať za solidárne zodpovednú za odvod dane, ktorá je uvedená v článku 990 D a nasl. všeobecného daňového zákonníka, akúkoľvek právnickú osobu, ktorá stojí medzi dlžníkom alebo dlžníkmi dane a nehnuteľnosťami alebo právami k nehnuteľnostiam, za predpokladu, že táto právna úprava je zavedená primeraným a nediskriminačným spôsobom."