STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA NIILA JÄÄSKINENA
přednesené dne 29. dubna 2010 [1]

I – Úvod

1. Předkládací rozhodnutí, které je předmětem projednávané věci, bylo předloženo obchodním, finančním a hospodářským senátem Cour de cassation (Francie). Týká se v podstatě výkladu článku 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 (dále jen „Dohoda o EHP“) [2] v rámci uplatnění daňových právních předpisů členského státu na společnost, která má sídlo v Lichtenštejnském knížectví, které je stranou Dohody o EHP, ale nikoli členským státem Evropské unie (dále jen „země EHP“). Otázka vzbudila značný zájem u členských států a devět z nich předložilo písemná vyjádření.

2. Projednávaná věc umožní Soudnímu dvoru doplnit svou judikaturu vydanou ve věcech ELISA [3] a A [4], které se týkaly odůvodnění omezení volného pohybu kapitálu v kontextu přímých daní, a poskytnout určitá upřesnění, pokud jde o režim, který se uplatní na situace, v nichž vystupují země EHP.

II – Právní rámec

A – *Právo Unie*

3. Článek 56 odst. 1 ES zakazuje v rámci kapitoly 4 všechna omezení pohybu kapitálu a plateb mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi [5].

4. Článek 57 odst. 1 ES zní následovně:

„1. Článkem 56 není dotčeno používání žádných omezení vůči třetím zemím, která

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — Úř. věst. 1994, L 1, s. 3.

3 — Rozsudek ze dne 11. října 2007 (C-451/05, Sb. rozh. s. I-8251).

4 — Rozsudek ze dne 18. prosince 2007 (C-101/05, Sb. rozh. s. I-11531).

5 — Vzhledem k tomu, že žádost o rozhodnutí o předběžné otázce má datum 10. února 2009, je třeba odkazovat na ustanovení Smlouvy o ES podle číslování, které se používalo před vstupem v platnost Smlouvy o fungování Evropské unie.

existují ke dni 31. prosince 1993 podle vnitrostátního práva nebo práva Společenství 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."

opatření odůvodněná veřejným pořádkem či veřejnou bezpečností.

[…]

5. Článek 58 ES stanoví:

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 56."

„1. Článkem 56 není dotčeno právo členských států:

6. Článek 4 Dohody o EHP zní následovně:

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

„V rámci použití této dohody, a aniž jsou dotčena její zvláštní ustanovení, je zakázána jakákoli diskriminace na základě státní příslušnosti."

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

7. Znění kapitoly 4 Dohody o EHP o volném pohybu kapitálu odráží ustanovení Smlouvy o EHS a směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy [tento článek byl zrušen Amsterodamskou smlouvou] [6], která byla v platnosti

6 — Úř. věst. L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/001, s. 10.

před změnami provedenými Smlouvou o Evropské unii. Článek 40 Dohody o EHP stanoví:

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

8. Uvedená příloha XII Dohody o EHP obsahuje prohlášení, že směrnice 88/361 je platná v Evropském hospodářském prostoru. Příloha I této směrnice, která obsahuje klasifikaci pohybu kapitálu, jež si zachovala informativní hodnotu, kterou měla, pro účely definování pojmu „pohyb kapitálu" [7], upřesňuje, že tento pojem zahrnuje operace, prostřednictvím kterých nerezidenti provádějí investice do nemovitostí nacházejících se na území členského státu.

9. Členský stát se může dovolávat směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní [8], aby od příslušných orgánů jiného členského státu získal veškeré nezbytné údaje, které by mu mohly umožnit správné vyměření daní, na které se uvedená směrnice vztahuje.

B – *Vnitrostátní právo*

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

11. Článek 990 D CGI zní následovně [9]:

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

7 — Viz rozsudek ze dne 16. března 1999, Trummer a Mayer (C-222/97, Recueil, s. I-1661, bod 21).

8 — Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63, ve znění směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 (Úř. věst. L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179).

9 — Ve znění vycházejícím ze zákona č. 92-1376 ze dne 30. prosince 1992 o finančním zákonu pro rok 1993 (JORF ze dne 31. prosince 1992, s. 18058).

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

12. Podle článku 990 E CGI [10] dani stanovené v článku 990 D nepodléhají:

„[…]

2. Právnické osoby, které mají sídlo v zemi nebo na území, které uzavřely s Francií úmluvu o správní pomoci v boji proti vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům a které 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 skutečné správy ve Francii, nebo jiné právnické osoby, které na základě smlouvy nesmí podléhat většímu daňovému zatížení, pokud každoročně sdělí nebo převezmou a dodrží povinnost sdělit daňovému úřadu na jeho vyžádání umístění a popis nemovitostí ve svém vlastnictví k 1. lednu, totožnost a adresy svých akcionářů, společníků nebo jiných členů, počet akcií, podílů nebo jiných práv, které jsou v držení každého z nich, a údaje o jejich pobytu pro daňové účely. Povinnost se přijímá dnem, kdy právnická osoba nabyla nemovitost nebo právo k ní nebo podíl uvedený v článku 990 D, nebo nejpozději 15. května 1993 pro nemovitosti, práva nebo podíly, které již jsou v držení nebo ve vlastnictví k 1. lednu 1993.

4. Společnosti, jejichž akcie jsou kotovány na hlavním nebo vedlejším trhu francouzské burzy cenných papírů nebo na zahraniční burze cenných papírů, která se řídí obdobnými pravidly.

[…]“

10 — Ve znění vycházejícím ze zákona č. 92-1376.

13. Mezi Francouzskou republikou a Lichtenštejnským knížectvím nebyla v době, kdy nastaly skutkové okolnosti věci v původním řízení, uzavřena úmluva takového typu, jaký je uvedený v čl. 990 E bodu 2 CGI [11].

III – Spor v původním řízení a předběžná otázka

14. Společnost Établissements Rimbaud SA (dále jen „Établissements Rimbaud"), jejíž sídlo se nachází v Lichtenštejnsku, je vlastníkem nemovitosti nacházející se ve Francii. Z tohoto titulu v zásadě podléhá dani ve výši 3 % upravené článkem 990 D CGI.

15. Francouzská daňová správa vymáhala dotčenou daň od společnosti Établissements Rimbaud nejprve za zdaňovací období 1988 až 1997 a poté za zdaňovací období 1998 až 2000.

16. Établissements Rimbaud podala odvolání proti rozhodnutím, kterými byly zamítnuty její žádosti o zproštění sporných daňových závazků. Poté, co byly její návrhy zamítnuty Tribunal de grande instance v Aix-en-Provence a následně Cour d'appel v Aix-en-Provence, podala Établissements Rimbaud kasační opravný prostředek ke Cour de cassation.

17. V rámci přezkumu uvedeného kasačního opravného prostředku položil Cour de cassation Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání článek 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru takové právní úpravě, jaká je obsažena v článku 990 D a následujících code général des impôts, ve znění platném v rozhodné době, která od daně ve výši 3 % z tržní hodnoty nemovitostí nacházejících se ve Francii osvobozuje právnické osoby se sídlem ve Francii a která v případě společnosti se sídlem ve státě, jenž je součástí Evropského hospodářského prostoru, ale není členským státem Evropské unie, uvedené osvobození podmiňuje existencí úmluvy o správní pomoci uzavřené mezi Francií a tímto státem za účelem boje proti vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům nebo skutečností, že na základě smlouvy obsahující ustanovení o zákazu diskriminace z důvodu státní příslušnosti nesmí tyto právnické osoby podléhat většímu zdanění než takovému, jakému podléhají společnosti se sídlem ve Francii?"

IV – Řízení před Soudním dvorem

18. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla zapsána do rejstříku v kanceláři Soudního dvora dne 18. února 2009.

11 — Dohoda mezi francouzskou a lichtenštejnskou vládou o výměně informací v daňové oblasti, podepsaná dne 22. září 2009, nemá žádný vliv na věc v původním řízení, jelikož k jejímu podpisu došlo poté, co nastaly skutkové okolnosti v této věci.

19. Písemná vyjádření předložily Établissements Rimbaud, německá, estonská, řecká, španělská, francouzská, italská, nizozemská a švédská vláda a vláda Spojeného království, jakož i Komise Evropských společenství, lichtenštejnská vláda a Kontrolní úřad ESVO.

20. Na jednání dne 3. února 2010 byli vyslechnuti zástupce společnosti Établissements Rimbaud, zmocněnci estonské, řecké, španělské, francouzské a švédské vlády a vlády Spojeného království, jakož i zmocněnci Komise a Kontrolního úřadu ESVO [12].

V – Postoje zúčastněných

21. Établissements Rimbaud má za to, že článek 40 Dohody o EHP brání právní úpravě, která stejně jako článek 990 D a následující CGI od daně ve výši 3 % z tržní hodnoty nemovitostí nacházejících se ve Francii osvobozuje společnosti se sídlem ve Francii a která v případě společností se sídlem v zemi EHP uvedené osvobození váže na diskriminační podmínky.

22. Kontrolní úřad ESVO, Komise a lichtenštejnská vláda mají rovněž za to, že článek 40 Dohody o EHP brání takové vnitrostátní právní úpravě, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, jelikož neumožňuje společnosti se sídlem v zemi EHP, aby poskytla důkazy umožňující prokázat totožnost svých akcionářů-fyzických osob.

23. Naopak členské státy, které předložily svá písemná vyjádření, jsou všechny toho názoru, že článek 40 Dohody o EHP nebrání takové právní úpravě.

VI – Analýza

A – *Úvodní poznámky*

24. Nejprve je třeba připomenout, že Soudní dvůr již měl příležitost analyzovat ustanovení CGI, o která se v projednávané věci jedná. Když mu Cour de cassation předložil žádost

12 — Zmocněnec lichtenštejnské vlády, který oznámil svou účast na jednání, se ho nakonec nemohl z důvodu špatného počasí zúčastnit.

o rozhodnutí o předběžné otázce, Soudní dvůr totiž ve výše uvedeném rozsudku ELISA rozhodl, že právo Unie v rámci vztahů mezi členskými státy brání takové právní úpravě, jako je francouzská právní úprava, o kterou se v uvedené věci jednalo. Soudní dvůr je tudíž v projednávané věci, která rovněž pochází od Cour de cassation, pouze vyzván, aby rozhodl o otázce, zda omezení, které může vyplývat z dotčených vnitrostátních ustanovení, může být odůvodněno v rámci Dohody o EHP, tedy v situaci, která je někde uprostřed mezi vztahy mezi samotnými členskými státy Unie a vztahy mezi členskými státy Unie a zeměmi, které nejsou stranou Dohody o EHP.

25. Pokud jde o časový aspekt projednávané věci, je třeba uvést, že předkládající soud požádal o výklad článku 40 Dohody o EHP. Vzhledem k tomu, že Lichtenštejnské knížectví je stranou Dohody o EHP od 1. května 1995, je Soudní dvůr vyzván, aby se vyjádřil k právnímu režimu platnému od tohoto data [13].

26. Jak uvedl generální advokát Bot ve svém stanovisku ve výše uvedené věci A [14], pohyb kapitálu mezi členskými státy, na straně jedné, a mezi těmito státy a třetími zeměmi, na straně druhé, byl předmětem postupné liberalizace. Ve smlouvě o založení Evropského hospodářského společenství byl pohyb kapitálu uvnitř a mimo Společenství předmětem rozdílných a málo závazných ustanovení ve vztahu k členským státům. Důležitý krok byl učiněn směrnicí 88/361, která stanovila úplnou a bezpodmínečnou liberalizaci pohybu kapitálu mezi členskými státy. Na úrovni mimo Společenství byla ustanovení směrnice 88/361 méně závazná, neboť členské státy se musely pouze vynasnažit dosáhnout se třetími zeměmi téhož stupně liberalizace, ke které došlo uvnitř Společenství.

27. Smlouva o Evropské unii, podepsaná v Maastrichtu dne 7. února 1992, zakotvila volný pohyb kapitálu jako jednu ze základních svobod zaručených Smlouvou o ES, nejen co se týče pohybu mezi členskými státy, ale rovněž mezi těmito státy a třetími zeměmi. Podle čl. 56 odst. 1 ES tak jsou „v rámci této kapitoly [...] zakázána všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi“. Tento článek platil od 1. ledna 1994.

28. Dohoda o EHP nicméně neobsahuje ustanovení obdobná ustanovením článků

13 — Před tímto datem bylo Lichtenštejnské knížectví třetí zemí, na kterou se nevztahoval žádný zvláštní režim. Po tomto datu platila určitá přechodná ustanovení k provedení směrnic (lhůta pro provedení určitých směrnic Společenství).

14 — Stanovisko přednesené dne 11. září 2007 (body 38 až 45).

57 ES a 58 ES. Podle mého názoru je však nepochybné, že povinnosti členských států vůči zemím EHP podle článku 40 Dohody o EHP nemohou být závaznější, než jsou povinnosti vyplývající z článku 58 ES. Mimoto se zdá, že zásady *lex posterior derogat legi priori* a *lex specialis derogat legi generali* vylučují jakékoli použití čl. 57 odst. 1 ES na vztahy mezi členskými státy a Lichtenštejnským knížectvím.

29. Nezdá se tedy, že by se čl. 57 odst. 1 ES mohl od data vstupu v platnost Dohody o EHP použít vůči dotčené třetí zemi.

30. Je třeba se rovněž vyjádřit k druhému časovému aspektu. Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že pohyb kapitálu, o který se jedná ve věci v původním řízení, tedy investice do nemovitostí, časově předchází zavedení volného pohybu kapitálu jak uvnitř Evropské unie, tak i ve vztazích mezi členskými státy a zeměmi EHP. Vzhledem k tomu, že Établissements Rimbaud provedla investici před příslušnými daty, nevyužila tudíž v úzkém slova smyslu dotyčné základní svobody. Nezdá se však, že by tato skutečnost měla vliv na odpověď, kterou má Soudní dvůr dát předkládajícímu soudu ohledně režimu, který se uplatní po datu vstupu v platnost Dohody o EHP vůči Lichtenštejnskému knížectví [15]. Z hlediska daňového zacházení musí mít volný pohyb kapitálu stejný dopad na stávající i nové investice.

31. Pro účely své analýzy nejprve stručně popíšu judikaturu vzešlou z výše uvedeného rozsudku ELISA, jakož i z rozsudku Ospelt a Schlössle Weissenberg [16], týkající se volného pohybu kapitálu v oblasti přímých daní ve vztazích mezi členskými státy na straně jedné a ve vztazích mezi těmito státy a zeměmi EHP na straně druhé a poté provedu srovnání těchto dvou režimů. Nakonec provedu analýzu odůvodnění vznesených na podporu rozdílného zacházení.

B – *Judikatura týkající se volného pohybu kapitálu v oblasti přímých daní*

32. Co se týče vztahů mezi členskými státy, Soudní dvůr již ve výše uvedeném rozsudku ELISA rozhodl, že článek 56 ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, která osvobozuje od daně z tržní hodnoty nemovitostí nemovitosti

15 — Je třeba poznamenat, že příloha XII Dohody o EHP obecně nerozlišuje mezi stávajícími a novými investicemi. Tento rozdíl se činí pouze ve zvláštních případech, viz zejména bod 1 písm. e) uvedené přílohy a rozsudek ze dne 15. května 2003, Salzmann (C-300/01, Recueil, s. I-4899, bod 4).

16 — Rozsudek ze dne 23. září 2003 (C-452/01, Recueil, s. I-9743).

nacházející se na území tohoto členského státu a vlastněné společnostmi se sídlem v tomto státě, zatímco v případě společností se sídlem v jiném členském státě uvedené osvobození podmiňuje existencí úmluvy o správní pomoci uzavřené mezi dotyčným členským státem a tímto jiným státem za účelem boje proti vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům nebo skutečností, že na základě smlouvy obsahující ustanovení o zákazu diskriminace z důvodu státní příslušnosti tyto společnosti nesmí podléhat většímu zdanění než takovému, jakému podléhají společnosti se sídlem v prvním členském státě, a neumožňuje společnosti se sídlem v jiném členském státě, aby poskytla důkazy umožňující prokázat totožnost svých akcionářů-fyzických osob [17].

33. Ve výše uvedeném rozsudku ELISA konstatoval Soudní dvůr existenci omezení volného pohybu kapitálu. Dále přezkoumal, zda toto omezení je odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu. Poté, co potvrdil, že sporná daň umožňuje bojovat proti postupům, jejichž jediným cílem je to, aby se fyzické osoby vyhnuly placení daně z majetku ve Francii, provedl Soudní dvůr analýzu proporcionality tohoto opatření. Konstatoval, že na spornou daň se vztahují ustanovení o spolupráci směrnice 77/799 a že mimoto nelze *a priori* vyloučit, že osoba povinná k dani sama předloží příslušné listinné důkazy. Z toho Soudní dvůr vyvodil, že Francouzská republika mohla přijmout ve vztazích mezi členskými státy méně omezující opatření, aby dosáhla cíle spočívajícího v boji proti daňovým únikům.

34. Établissements Rimbaud však nemá sídlo v členském státu, ale v Lichtenštejnském knížectví, které je ode dne 1. května 1995 zemí EHP.

35. V tomto ohledu je třeba připomenout, že jedním z hlavních cílů Dohody o EHP je zavést co možná nejúplněji volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu v celém EHP tak, aby vnitřní trh zavedený na území Společenství zahrnoval také státy ESVO. Z tohoto hlediska má několik ustanovení uvedené dohody zajistit co nejjednotnější výklad této dohody

17 — Viz výše uvedený rozsudek ELISA (bod 102). Chtěl bych uvést, že na základě výše uvedeného rozsudku ELISA byl článek 990 E CGI změněn zákonem č. 2007-1824 ze dne 25. prosince 2007 (JOFR ze dne 28. prosince 2007, s. 21482). Ve znění, které od té doby platí, stanoví článek 990 E CGI zejména to, že dani upravené článkem 990 D CGI nepodléhají „3. právní subjekty: právnické osoby, organizace, svěřenectví nebo obdobné instituce, které mají sídlo ve Francii, v členském státě Evropské unie nebo v zemi nebo na území, které uzavřely s Francií úmluvu o správní pomoci v boji proti vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům, nebo ve státě, který uzavřel s Francií smlouvu, která jim umožňuje využívat stejného zacházení, jakého využívají subjekty, které mají sídlo ve Francii […]“.

v celém EHP [18]. Je na Soudním dvoru, aby v tomto rámci zajistil, že pravidla Dohody o EHP, která jsou věcně totožná s pravidly Smlouvy, budou v členských státech vykládána jednotným způsobem [19].

36. Z toho vyplývá, že jestliže omezení volného pohybu kapitálu mezi příslušníky států, které jsou smluvními stranami Dohody o EHP, musí být posuzována s ohledem na článek 40 a přílohu XII uvedené dohody, pak tato ustanovení mají stejný právní dosah jako věcně totožná ustanovení článku 56 ES [20] bez ohledu na rozdíly, které mohou existovat pokud jde o znění těchto ustanovení.

37. Soudní dvůr měl dále za to, že pojem „omezení pohybu kapitálu" má být vykládán ve vztazích mezi členskými státy a třetími zeměmi týmž způsobem jako ve vztazích mezi členskými státy [21].

38. Podle mého názoru je zjevné, že ve věci v původním řízení existuje rozdílné zacházení, pokud jde o volný pohyb kapitálu, podle toho, zda se sídlo společnosti nachází ve Francii, nebo v Lichtenštejnsku.

39. Podle ustálené judikatury spočívá diskriminace v použití odlišných pravidel na srovnatelné situace nebo v použití stejného pravidla na odlišné situace [22].

40. Přitom v oblasti přímých daní nejsou situace rezidentů a nerezidentů obecně srovnatelné [23]. Rozdílné zacházení mezi poplatníky-rezidenty a poplatníky-nerezidenty jako takové tedy nemůže být kvalifikováno jako diskriminace ve smyslu Smlouvy [24].

41. Jak uvedl generální advokát Mazák v souvislosti s výše uvedeným rozsudkem ELISA [25], z judikatury Soudního dvora vyplývá, že taková vnitrostátní daňová úprava, o jakou se jednalo v uvedené věci, může být považována za slučitelnou s ustanoveními Smlouvy o volném pohybu kapitálu, pokud se rozdílné zacházení týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné. Pokud jde o situaci, která ve výše uvedené věci ELISA vedla ke vzniku daňové povinnosti, tedy situaci, kdy k 1. lednu daného roku měly právnické osoby přímo nebo nepřímo vlastnické či jiné věcné právo k nemovitostem nacházejícím se ve Francii, jsou právnické osoby, které mají sídlo skutečné správy

18 — Viz posudek 1/92 ze dne 10. dubna 1992 (Recueil, s. I-2821).

19 — Výše uvedený rozsudek Ospelt a Schlössle Weissenberg (bod 29).

20 — Viz rozsudky ze dne 11. června 2009, Komise v. Nizozemsko (C-521/07, Sb. rozh. s. I-4873, bod 33), a ze dne 19. listopadu 2009, Komise v. Itálie (C-540/07, Sb. rozh. s. I-10983, bod 66).

21 — Viz výše uvedený rozsudek A (bod 31), jakož i stanovisko generálního advokáta Bota (bod 73 a násl.).

22 — Viz rozsudky ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, Recueil, s. I-225, bod 30); ze dne 11. srpna 1995, Wielockx (C-80/94, Recueil, s. I-2493, bod 17); ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673, bod 46), a ze dne 22. prosince 2008, Truck Center (C-282/07, Sb. rozh. s. I-10767, bod 37).

23 — Viz výše uvedené rozsudky Schumacker (bod 31), Wielockx (bod 18) a Truck Center (bod 38).

24 — Viz výše uvedený rozsudek Wielockx (bod 19); rozsudek ze dne 14. prosince 2006, Denkavit Internationaal a Denkavit France (C-170/05, Sb. rozh. s. I-11949, bod 24), jakož i výše uvedený rozsudek Truck Center (bod 39).

25 — Body 86 až 92 stanoviska.

ve Francii, i právnické osoby, které mají sídlo skutečné správy mimo Francii, co se týče zdaňování nemovitostí ve stejném výchozím postavení. Tato pravidla nemohou, aniž by vedla k diskriminaci, zacházet s takovými osobami rozdílně, pokud jde o poskytnutí takové výhody, jakou je osvobození od daně, ve vztahu ke stejné dani. Francouzský zákonodárce tím, že zacházel s oběma druhy právnických osob stejně pro účely zdanění jejich nemovitostí, ve skutečnosti uznal, že v jejich postaveních neexistuje žádný objektivní rozdíl, pokud jde o podrobná pravidla a podmínky týkající se tohoto zdanění, který by mohl odůvodňovat rozdílné zacházení. Tudíž za okolností, o které se jednalo v uvedené věci ELISA, měla dotčená vnitrostátní právní úprava za následek rozdílné zacházení s právnickými osobami v objektivně srovnatelných situacích.

42. Tyto úvahy generálního advokáta Mazáka lze podle mého názoru v projednávané věci přímo použít.

43. Otázkou, která pak vyvstává, tedy je, zda může být takové rozdílné zacházení odůvodněno s ohledem na relevantní právní rámec.

C – *Přípustná omezení v rámci článku 40 Dohody o EHP*

44. Mám za to, že výklad a použití článku 40 Dohody o EHP musí v oblasti přímých daní nutně zohledňovat zvláštnosti právního rámce, který se na projednávanou věc použije, tedy jednak skutečnost, že v Dohodě o EHP nejsou obsažena ustanovení týkající se správní spolupráce v oblasti daní, a jednak skutečnost, že mezi členským státem a danou zemí EHP neexistuje daňová úmluva.

45. Soudní dvůr totiž uznal, že omezení volného pohybu kapitálu mezi dotčeným členským státem a zeměmi EHP je odůvodněno na základě naléhavého důvodu obecného zájmu, který se týká boje proti vyhýbají se daňovým povinnostem [26].

46. Judikatura týkající se omezení výkonu svobod pohybu uvnitř Unie tak nemůže být v celém svém rozsahu přenesena na pohyb kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi, jelikož takový pohyb probíhá v odlišném právním kontextu [27].

26 — Viz výše uvedený rozsudek Komise v. Itálie (bod 68).

27 — Viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek A (bod 60).

47. V projednávané věci je třeba nejprve uvést, že mezi příslušnými orgány členského státu a třetí země, i když je stranou Dohody o EHP, neexistuje rámec spolupráce srovnatelný s tím, který zavedla mezi příslušnými orgány členských států směrnice 77/799, pokud dotyčná země EHP nepřijala žádný závazek vzájemné pomoci.

48. Je přitom nesporné, že mezi Francouzskou republikou a Lichtenštejnským knížectvím neexistovalo během posuzované doby žádné dodatečné ustanovení o výměně informací.

49. Na jednání Kontrolní úřad ESVO zmínil rozdíl, který podle něho existuje mezi zdaněním dividend, které představují „mobilní" základ daně, na straně jedné, a zdaněním nemovitostí dotyčné společnosti, které se nacházejí a budou se nadále nacházet ve Francii, na straně druhé.

50. I když se zdá nesporné, že stabilní povaha základu daně z nemovitosti je v rámci daňové politiky důležitá, je nutno konstatovat, že daň z nemovitosti je jednou z daní, která se vyměřuje z částí majetku [28]. Vlastník nemovitosti tím, že platí tuto daň, přispívá zejména k financování nákladů připadajících na fyzickou a sociální infrastrukturu, kterou využívá. Přenesení výkladu Soudního dvora, který provedl ve výše uvedeném rozsudku Komise v. Itálie, nelze tedy podle mého názoru vyloučit z důvodů vycházejících z rozdílů mezi zdaněním dividend a daní z nemovitosti.

51. Hlavní otázkou projednávané věci je, zda rozdíl, který existuje mezi členskými státy Unie a zeměmi EHP, je takový, že by mohl odůvodnit rozdílné zacházení s osobami povinnými k dani v ostatních členských státech Unie a osobami povinnými k dani v zemích EHP. Ačkoli se rozsudek ELISA týká pouze vztahů mezi uvedenými členskými státy [29], vzniká otázka, zda řešení, ke kterému se dospělo v tomto rozsudku, platí rovněž ve vztazích mezi členskými státy a zeměmi EHP, nebo zda se má s posledně uvedenými zeměmi zacházet jako s ostatními třetími zeměmi.

52. Podle mého názoru výše uvedený rozsudek ELISA obsahuje dva aspekty, které by mohly být důležité pro účely projednávané věci a z nichž účastníci řízení vyvodili rozdílné závěry. První aspekt se týká možnosti založené na zásadě proporcionality, aby daňoví poplatníci nahradili absenci formálního rámce spolupráce mezi daňovými orgány – nebo jeho nepoužitelnost v individuálním případě – předložením informací přímo daňovým orgánům. Druhým aspektem je důležitost,

28 — Výše uvedený rozsudek ELISA (body 35 až 37).

29 — Výše uvedený rozsudek ELISA (bod 10).

která se přikládá takovému formálnímu rámci v právní úpravě Unie.

53. Mám určité výhrady vůči tomu, aby se dosah výše uvedeného rozsudku ELISA rozšířil na projednávanou věc pokud jde o možnost nahradit mechanismy stanovené pro spolupráci mezi daňovými orgány různých států listinnými důkazy předloženými daňovými poplatníky [30].

54. Účinný a spravedlivý systém přímých daní může fungovat pouze na základě důvěry v informace předkládané daňovými poplatníky. Toho lze přitom dosáhnout pouze tehdy, pokud orgány disponují vhodnými prostředky za účelem kontroly správnosti údajů předložených daňovými poplatníky, přičemž využívají ostatní zdroje informací, jako jsou veřejné rejstříky, daňové kontroly týkající se účetnictví daňového poplatníka nebo případně údaje poskytnuté zahraničními daňovými orgány. Aby byly informace předložené daňovými poplatníky spolehlivé, musí být rovněž orgány ověřitelné [31]. Požadavek, aby informace předložené daňovým poplatníkem byly ověřitelné, není podle mého názoru obecně v rozporu se zásadou proporcionality.

55. Mimoto v daňovém systému založeném na zásadě legality nemohou daňové orgány odmítnout zohlednit informace předložené daňovým poplatníkem, aniž by takové odmítnutí odůvodnily. Jelikož se jeví vyloučené, že by Soudní dvůr chtěl daňovým orgánům přiznat takovou diskreční pravomoc, vzniká otázka, jaká kritéria tyto orgány mohou používat, aby určily, že informace jsou nedostatečné, a tudíž je nutné předložit dodatečné listinné důkazy stanovené v bodu 99 výše uvedeného rozsudku ELISA, pokud nemohou z podstaty věci ověřit správnost dotčených informací v důsledku neexistence ujednání o daňové spolupráci s orgány dotyčného státu.

56. Otázka rozložení důkazního břemene v daňovém právu je složitá. Co se týče práva Unie, lze judikaturu shrnout následovně: důkazní břemeno v situaci, kdy určitá vykonstruovaná operace postrádá legitimní cíl, mají daňové orgány, ale zároveň mohou ohledně existence takové operace uplatnit určité domněnky [32]. Daňoví poplatníci musí mít vždy možnost vyvrátit takové domněnky tím, že prokážou, že daná operace sleduje skutečné obchodní cíle. Daňové orgány však

30 — Výše uvedený rozsudek ELISA (body 93 až 96).

31 — Viz výše uvedený rozsudek A (body 61 a 62), ve kterém Soudní dvůr zdůraznil důležitost toho, aby byly údaje spolehlivé a ověřitelné.

32 — Viz, k judikatuře, Weber, D., „Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms", *Kluwer Law International*, 2005 (s. 161 a násl.), jakož i sdělení Komise s názvem „Použití opatření proti zneužívání daňového systému v oblasti přímého zdanění – uvnitř EU a ve vztahu ke třetím zemím" [KOM(2007) 785 v konečném znění, s. 3].

nejsou vázány důkazy, které nemají ověřitelný charakter.

57. Pokud jde o osvobození od daně a jiná daňová zvýhodnění, je dále běžné, že daňový poplatník prokáže právně dostačujícím způsobem splnění podmínek nezbytných k jejich přiznání. Článek 990 E CGI je podle mého názoru v souladu s tímto přístupem. Osvobození od daně se přiznává všem právnickým osobám, které předloží stanovené informace, které mohou být ověřeny daňovými orgány buď přímo, nebo ve spolupráci s orgány jiných dotčených států.

58. Nemám v úmyslu zpochybňovat výše uvedený rozsudek ELISA, pokud jde o vztahy mezi členskými státy. Nemohu nicméně doporučit, aby se výklad Soudního dvora provedený v tomto rozsudku rozšířil na vztahy se zeměmi EHP nebo jinými třetími zeměmi, jelikož mám za to, že z pohledu zásady proporcionality neexistuje v situacích daňových poplatníků se sídlem nebo bydlištěm v zemích těchto dvou kategorií žádný relevantní rozdíl. Komise zdá se navrhuje, aby se kritérium proporcionality neuplatnilo na země EHP v případě, že s dotyčným státem neexistuje adekvátní dohoda o výměně informací [33].

59. Dále je třeba objasnit postoj Soudního dvora ve výše uvedeném rozsudku A, pokud jde o dopad harmonizačních opatření Společenství v oblasti účetnictví společností. Analýzu Soudního dvora je třeba podle mého názoru zasadit do jejího kontextu [34]. Tvrzení Soudního dvora v tomto ohledu se podle mého názoru vztahují na situaci, ve které daňový poplatník předkládá daňovým orgánům listinné důkazy, které nemohou tyto orgány ověřit za pomoci zahraničních daňových orgánů. Soudní dvůr vůbec nepovažoval tuto situaci za „běžnou“ nebo „žádoucí“; pouze zdůraznil, že v takové situaci jsou účetní doklady

33 — Viz sdělení Komise (uvedené v poznámce pod čarou 32, s. 6): „Opatření proti zneužívání daňových systémů musí být tudíž cíleně zaměřena na čistě vykonstruované operace určené k obcházení vnitrostátních právních předpisů (nebo předpisů Společenství provedených do vnitrostátních právních předpisů). To samé platí v případě použití předpisů proti zneužívání ve vztahu ke státům EHP (s výjimkou situací, kde neexistuje odpovídající vzájemný vztah s ohledem na výměnu informací s příslušným státem EHP). Aby bylo zajištěno, že takové předpisy nebudou nepřiměřené cíli, kterým je potlačovat zneužívání a zaručovat právní jistotu, musí existovat přiměřené záruky, které dávají daňovým poplatníkům možnost předložit důkaz o obchodních důvodech pro dotčenou operaci.“

34 — Výše uvedený rozsudek A (bod 62): „Zadruhé, jak uvedl generální advokát v bodech 141 až 143 svého stanoviska, co se týče dokumentů, které daňový poplatník může předložit k tomu, aby daňovým orgánům umožnil ověřit, zda jsou splněny podmínky stanovené vnitrostátními právními předpisy, harmonizační opatření Společenství, která se v členských státech použijí v oblasti účetnictví společností, nabízejí daňovému poplatníkovi možnost předložit spolehlivé a ověřitelné údaje týkající se struktury nebo činností společnosti usazené v jiném členském státě, zatímco taková možnost není poplatníkovi zaručena, pokud jde o společnost usazenou ve třetí zemi, která není povinna tato opatření Společenství uplatnit.“

předložené společností se sídlem v zemi EHP spolehlivější než dokumenty předložené společností se sídlem ve třetí zemi, která neuplatňuje stejná pravidla. Soudní dvůr tudíž provedl srovnání. Je třeba zdůraznit, že daňoví poplatníci členských států nemohou vyžadovat, aby zdanění podniku bylo založeno pouze na jeho vlastním účetnictví, i když účetnictví je za podmínky dodržování účetních pravidel hlavním výchozím bodem.

60. Co se týče identifikace akcionářů, je třeba poznamenat, že směrnice přijaté v oblasti účetnictví se netýkají identity akcionářů. Touto otázkou se zabývá směrnice 2004/109/ES, ale pouze pokud jde o oznámení o nabytí nebo pozbytí významných účastí na regulovaném trhu [35]. V každém případě je identifikace akcionářů složitou otázkou a řešení přijatá v jednotlivých členských státech se značně liší, od povinné registrace akcií až k možnosti vydávat akcie na majitele.

61. Dále je třeba věnovat pozornost účinkům dvou zásad, které jsou základem Dohody o EHP, tedy zásady zákazu diskriminace a zásady jednotného výkladu.

62. Volný pohyb kapitálu je samozřejmě upraven Smlouvou i Dohodou o EHP [36]. Co se týče daní, tyto dva jsou systémy rozdílné. Pokud jde o právo Unie, přímé daně spadají do pravomoci členských států, ale tyto státy musejí při výkonu této pravomoci dodržovat právo Unie [37]. Unie nicméně vždy disponovala určitou pravomocí za účelem přijímání opatření usnadňujících sbližování daňových právních předpisů členských států, včetně předpisů týkajících se přímých daní. Tato pravomoc je vykonávána již dlouho [38]. Pokud jde o Dohodu o EHP, která nepřebírá všechny

35 — Směrnice Evropského parlamentu a Rady ze dne 15. prosince 2004 o harmonizaci požadavků na průhlednost týkajících se informací o emitentech, jejichž cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaném trhu, a o změně směrnice 2001/34/ES (Úř. věst. L 390, s. 38, články 9 až 16).

36 — Viz zejména výše uvedený rozsudek Ospelt a Schlössle Weissenberg (bod 31).

37 — Viz zejména rozsudek ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 29), a výše uvedený rozsudek Komise v. Itálie (bod 28).

38 — Viz zejména směrnice Rady 90/434/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států (Úř. věst. L 225, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 142), zrušená směrnicí Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 (Úř. věst. 310, s. 34); směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147); Úmluva o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků (90/436/EHS) (Úř. věst. 1990, L 225, s. 10; Úř. věst. C 160, s. 11); směrnice Rady 2003/48/ES ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb (Úř. věst. L 157, s. 38; Zvl. vyd. 09/01, s. 369), a směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států (Úř. věst. L 157, s. 49; Zvl. vyd. 09/014, s. 380).

prvky a oblasti právního řádu Unie, regulace přímých daní je tím spíše menší [39].

63. Mám za to, že vzhledem k tomu, že Dohoda o EHP neupravuje přímé daně a nestanoví rámec pro správní spolupráci v oblasti přímých daní, jedná se o rozdílný právní kontext.

64. Mimoto, rámec správní spolupráce v daňové oblasti, který byl zaveden přijetím směrnice 77/977 a následně posílen jejími postupnými změnami, je nyní měněn a doplňován zákonodárcem na základě návrhů Komise [40]. I před přijetím tohoto návrhu je rámec zavedený Unií v této oblasti již nyní jednoznačně na zcela odlišné úrovni než je úroveň, která se uplatní na vztahy s třetími zeměmi, včetně zemí EHP. Myslím si, že není přehnané tvrdit, že mezi členskými státy Unie existuje v daňové oblasti spolupráce blízká solidaritě, která, ačkoli není vyčerpávající, představuje však jednotný a vyvíjející se rámec [41].

65. Mám tedy za to, že zjištěný rozdíl v úrovni právního rámce daňové spolupráce zcela odůvodňuje rozdílné zacházení v rámci vztahů mezi členskými státy Unie, na straně jedné, a vztahů mezi těmito státy a zeměmi EHP, na straně druhé.

66. Za těchto podmínek navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na otázku Cour de cassation v tom smyslu, že článek 40 Dohody o EHP nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, o jakou se jedná ve věci v původním řízení.

67. Co se týče sporu v původním řízení, rád bych závěrem dodal, že na jednání vyšlo najevo, že Établissements Rimbaud je patrně společností, jejímž jediným akcionářem je švýcarský státní příslušník, který používá

39 — Viz, pro širší výklad, rozsudek Soudního dvora ESVO ze dne 23. listopadu 2004, Fokus Bank ASA (E-1/04, Report of EFTA Court, s. 15), bod 20 a násl.

40 — Viz návrh směrnice Rady o správní spolupráci v oblasti daní [KOM (2009) 29 v konečném znění].

41 — Jak Soudní dvůr konstatoval ve výše uvedeném rozsudku A (bod 61), vztahy mezi členskými státy probíhají ve společném právním rámci charakterizovaném existencí takové právní úpravy Společenství, jakou je směrnice 77/799, která zavedla povinnosti vzájemné pomoci. I když v oblastech, na něž se vztahuje tato směrnice není povinnost pomoci neomezená, nemění to nic na skutečnosti, že uvedená směrnice zavádí rámec spolupráce mezi příslušnými orgány členských států, který neexistuje mezi těmito orgány a příslušnými orgány třetí země, nepřijaly-li tyto orgány třetí země žádný závazek vzájemné pomoci.

dotyčnou nemovitost jako objekt sloužící k přechodnému bydlení. Tyto informace jsou francouzským daňovým orgánům pravděpodobně známy. Vzniká, nikoli bezdůvodně, otázka, zda se za takových okolností nejeví jako nespravedlivé a nepřiměřené přiznat francouzským orgánům možnost odmítnout, aby uvedená společnost prokázala pravdivost těchto informací.

68. Vyhýbám se nicméně tomu, abych vyvodil takový závěr. V určitých zvláštních případech se uplatnění daňových ustanovení ukládajících formální podmínky může zdát nespravedlivé. Podle mého názoru však není vyloučené, že se v situaci, kdy státní příslušník třetí země investuje do nemovitosti, která se nachází v členském státu a kterou užívá k soukromým účelům, a to prostřednictvím společnosti se sídlem v Lichtenštejnsku, jejímž je jediným akcionářem, může jednat o čistě vykonstruovanou operaci [42].

69. Každém případě nepřísluší Soudnímu dvoru, aby rozhodl o zdanění žalobkyně v původním řízení. Mimoto nemá Soudní dvůr přístup ke všem skutkovým poznatkům, které jsou v tomto ohledu relevantní. Soudním dvoru přísluší provést výklad článku 40 Dohody o EHP, který se uplatní rovněž na případy, jež jsou po faktické stránce totožné nebo srovnatelné. Výklad Dohody o EHP, který navrhuji Soudnímu dvoru, samozřejmě nebrání uplatnění vnitrostátních ustanovení, která mají za cíl odstranit tvrdost v individuální nespravedlivé daňové situaci, jestliže taková ustanovení existují ve vnitrostátním právním řádu.

42 — Viz zejména rozsudky ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, body 55 a 68), a ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Sb. rozh. s. I-2107, body 72 a 74).

VII – Závěry

70. Vzhledem ke všem výše uvedeným úvahám tedy navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na otázku položenou Cour de cassation následovně:

„Článek 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 nebrání takové právní úpravě, jaká je obsažena v článku 990 D a následujících francouzského code général des impôts, ve znění platném v rozhodné době, která od daně ve výši 3 % z tržní hodnoty nemovitostí nacházejících se ve Francii osvobozuje právnické osoby se sídlem ve Francii a která v případě společnosti se sídlem ve státě, jenž je součástí Evropského hospodářského prostoru, ale není členským státem Evropské unie, uvedené osvobození podmiňuje existencí úmluvy o správní pomoci uzavřené mezi Francouzskou republikou a tímto státem za účelem boje proti vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům nebo skutečností, že na základě smlouvy obsahující ustanovení o zákazu diskriminace z důvodu státní příslušnosti tyto právnické osoby nesmí podléhat většímu zdanění než takovému, jakému podléhají společnosti se sídlem ve Francii."