NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
NIILO JÄÄSKINEN
prednesené 29. apríla 2010 [1]

I – Úvod

1. Návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý je predmetom prejednávanej veci, predložila Obchodná, finančná a hospodárska komora Cour de cassation (Francúzsko). Týka sa najmä výkladu článku 40 Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992 (ďalej len „Dohoda o EHP“) [2] v rámci uplatnenia daňovej právnej úpravy členského štátu na spoločnosť usadenú v Lichtenštajnskom kniežactve, ktoré je zmluvnou stranou Dohody o EHP, ale nie je členom Európskej únie (ďalej len „krajina EHP“). Otázka vyvolala značný záujem medzi členskými štátmi, z ktorých deväť podalo písomné pripomienky.

2. Táto vec umožní Súdnemu dvoru doplniť judikatúru rozsudkov ELISA [3] a A [4] týkajúcu sa odôvodnení obmedzení voľného pohybu kapitálu v kontexte priamych daní a poskytnúť spresnenia, pokiaľ ide o režim použiteľný na situácie, kde vystupujú krajiny EHP.

II – Právny rámec

A – *Právo Únie*

3. Článok 56 ods. 1 ES zakazuje v rámci ustanovení kapitoly 4 všetky obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a tretími krajinami. [5]

4. Článok 57 ods. 1 ES stanovuje:

„1. Ustanovenia článku 56 sa prijmú bez toho, aby bolo dotknuté uplatňovanie obmedzení

1 — Jazyk prednesu: francúzština.
2 — Ú. v. ES L 1, 1994, s. 3; Mim. vyd. 11/052, s. 3.
3 — Rozsudok z 11. októbra 2007, C-451/05, Zb. s. I-8251.
4 — Rozsudok z 18. decembra 2007, C-101/05, Zb. s. I-11531.
5 — Keďže návrh na začatie prejudiciálneho konania je z 10. februára 2009, je potrebné odkazovať na ustanovenia Zmluvy o ES podľa číslovania, ktoré sa uplatňovalo pred nadobudnutím účinnosti Zmluvy o fungovaní Európskej únie.

vo vzťahu k tretím krajinám, ktoré platia vo vnútroštátnom práve alebo v práve Spoločenstva 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."

5. Článok 58 ES stanovuje:

„1. Ustanovenia článku 56 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.

...

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 56."

6. Článok 4 Dohody o EHP znie:

„V rozsahu uplatnenia tejto dohody a bez toho, aby boli dotknuté jej osobitné ustanovenia, zakazuje sa akákoľvek diskriminácia na základe štátnej príslušnosti."

7. Znenie kapitoly 4 Dohody o EHP o voľnom pohybe kapitálu odráža ustanovenia Zmluvy o EHS a smernice Rady 88/361/EHS z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 zmluvy [článok bol zrušený Amsterdamskou zmluvou] [6], ktoré boli v platnosti pred

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

zmenami zavedenými Zmluvou o Európskej únii. Článok 40 Dohody o EHS stanovuje:

„V rámci ustanovení tejto dohody neexistujú žiadne obmedzenia medzi zmluvnými stranami na pohyb kapitálu, ktorý patrí osobe s bydliskom v členskom štáte ES alebo štáte [Európskeho združenia voľného obchodu (EZVO)] a rovnako neexistuje žiadna diskriminácia z dôvodu štátnej príslušnosti alebo miesta bydliska strán alebo miesta, kde sa kapitál investuje. Príloha XII obsahuje ustanovenia nevyhnutné na vykonávanie tohto článku."

8. Uvedená príloha XII Dohody o EHP prehlasuje, že smernica 88/361 je platná v Európskom hospodárskom priestore. Príloha I tejto smernice, ktorá stanovuje nomenklatúru kapitálových pohybov a ktorá si na účely definície pojmu pohyb kapitálu zachovala orientačný charakter,[7] spresňuje, že tento pojem zahŕňa operácie, ktorými cudzozemci investujú do nehnuteľného majetku na území členského štátu.

9. Členský štát sa môže dovolávať smernice Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 týkajúca sa vzájomnej pomoci kompetentných orgánov členských štátov v oblasti priameho a nepriameho zdaňovania[8] s cieľom získať od príslušných orgánov iného členského štátu všetky informácie nevyhnutné na to, aby mohol správne vymerať výšku daní, ktoré uvedená smernica stanovuje.

B – *Vnútroštátne právo*

10. Články 990 D a nasl. francúzskeho code général des impôts (všeobecný daňový zákonník, ďalej len „CGI") patria medzi opatrenia prijaté francúzskym zákonodarcom s cieľom bojovať proti určitým formám daňových únikov.

11. Článok 990 D CGI znie[9]:

„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.

7 — Pozri rozsudok zo 16. marca 1999, Trummer a Mayer, C-222/97, Zb. s. I-1661, bod 21.

8 — Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63, zmenená a doplnená smernicou Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 (Ú. v. ES L 76, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179).

9 — V znení zákona č. 92-1376 z 30. decembra 1992 o štátnom rozpočte na rok 1993 (JORF z 31. decembra 1992, s. 18058).

Za osobu, ktorá sprostredkovane vlastní alebo má právo k nehnuteľnostiam vo Francúzsku, sa považuje každá právnická osoba, ktorá má podiel, bez ohľadu na jeho formu alebo výšku, v právnickej osobe, ktorá je vlastníkom tohto majetku alebo práv alebo držiteľom podielu v tretej právnickej osobe, ktorá je sama vlastníkom majetku alebo práv alebo sprostredkovateľom v reťazci podielov. Toto ustanovenie sa uplatňuje bez ohľadu na počet sprostredkujúcich právnických osôb.“

12. Podľa článku 990 E CGI [10] dani uvedenej v článku 990 D nepodliehajú:

„…

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 členov 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 sú vo vlastníctve k 1. januáru 1993.

4. Spoločnosti, ktorých akcie sú kótované na hlavnom alebo vedľajšom trhu francúzskej burzy alebo zahraničnej burzy, ktorá sa riadi podobnými pravidlami;

…“

10 — V znení zákona č. 92-1376.

13. Medzi Francúzskou republikou a Lichtenštajnským kniežactvom nebol v čase, keď nastali skutkové okolnosti, uzatvorený žiadny dohovor typu, aký je stanovený v článku 990 E bod 2 CGI [11].

III – Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

14. Spoločnosť Établissements Rimbaud SA (ďalej len „Établissements Rimbaud“) so sídlom v Lichtenštajnsku je vlastníkom nehnuteľnosti vo Francúzsku. Z tohto dôvodu v zásade podlieha dani vo výške 3 % upravenej v článku 990 D CGI.

15. Francúzska daňová správa vymáhala dotknutú daň od Établissements Rimbaud najprv za obdobie rokov 1988 až 1997, potom za obdobie rokov 1998 až 2000.

16. Établissements Rimbaud podala odvolanie proti rozhodnutiu, ktorým boli zamietnuté jej žiadosti o oslobodenie od sporných zdanení. Po tom, čo jej návrhy zamietol Tribunal de grande instance v Aix-en-Provence a neskôr Cour d'appel v Aix-en-Provence, podala Établissements Rimbaud kasačný opravný prostriedok na Cour de cassation.

17. V rámci preskúmania tohto odvolania Cour de cassation položil Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Bráni článok 40 Dohody o Európskom hospodárskom priestore takej právnej úprave, aká vyplýva z článku 990 D a nasl. všeobecného daňového zákonníka v platnom znení, ktorá od dane vo výške 3 % z trhovej hodnoty nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa vo Francúzsku oslobodzuje spoločnosti so sídlom vo Francúzsku a ktorá v prípade spoločnosti so sídlom v štáte, ktorý je súčasťou Európskeho hospodárskeho priestoru, ale nie je členom Európskej únie, podmieňuje toto oslobodenie existenciou dohody o administratívnej pomoci uzavretej medzi Francúzskom a takýmto štátom na účely boja proti daňovým podvodom a únikom alebo skutočnosťou, že podľa zmluvy obsahujúcej ustanovenie o zákaze diskriminácie z dôvodu štátnej príslušnosti nemajú byť tieto právnické osoby zdaňované viac ako spoločnosti so sídlom vo Francúzsku?“

IV – Konanie na Súdnom dvore

18. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol zapísaný do registra kancelárie Súdneho dvora 18. februára 2009.

11 — Dohoda medzi francúzskou vládou a vládou Lichtenštajnska týkajúca sa výmeny informácií v daňovej oblasti, podpísaná 22. septembra 2009, nemá vplyv na konanie vo veci samej, keďže bola podpísaná až po tom, čo nastali skutkové okolnosti.

19. Písomné pripomienky podali Établissements Rimbaud, nemecká, estónska, helénska, španielska, francúzska, talianska, holandská, švédska vláda a vláda Spojeného kráľovstva, ako aj Komisia Európskych spoločenstiev, vláda Lichtenštajnska a Dozorný orgán EZVO.

20. Zástupcovia Établissements Rimbaud, splnomocnenci estónskej, helénskej, španielskej, francúzskej, švédskej vlády a vlády Spojeného kráľovstva, ako aj Komisie a Dozorného orgánu EZVO boli vypočutí na pojednávaní 3. februára 2010. [12]

V – Stanoviská účastníkov konania

21. Établissements Rimbaud sa domnieva, že článok 40 Dohody o EHP bráni právnej úprave, ktorá rovnako ako články 990 D a nasl. CGI, oslobodzuje od dane vo výške 3 % z trhovej hodnoty nehnuteľností nachádzajúcich sa vo Francúzsku spoločnosti so sídlom vo Francúzsku a ktorá v prípade spoločností so sídlom v krajine EHP viaže uvedené oslobodenie od dane na diskriminačné podmienky.

22. Dozorný orgán EZVO, Komisia a vláda Lichtenštajnska sa rovnako domnievajú, že článok 40 Dohody o EHP bráni vnútroštátnej právnej úprave, akou je právna úprava v prejednávanej veci, keďže neumožňuje spoločnosti usadenej v krajine EHP poskytnúť dôkazy umožňujúce stanoviť totožnosť fyzických osôb, ktoré sú jej akcionármi alebo spoločníkmi.

23. Naopak členské štáty, ktoré predložili písomné pripomienky, sa všetky domnievajú, že článok 40 Dohody o EHP nebráni takejto právnej úprave.

VI – Posúdenie

A – *Úvodné pripomienky*

24. V prvom rade treba pripomenúť, že Súdny dvor už mal príležitosť analyzovať ustanovenia CGI, o ktoré ide v prejednávanej veci. Po tom, čo mu Cour de cassation položil prejudiciálnu otázku, Súdny dvor v už citovanom

12 — Splnomocnenec vlády Lichtenštajnska, ktorý oznámil svoju účasť na pojednávaní, sa ho nakoniec nemohol zúčastniť pre zlé počasie.

rozsudku ELISA rozhodol, že právo Únie vo vzťahoch medzi členskými štátmi bráni takej právnej úprave, akou je dotknutá francúzska právna úprava. Preto je Súdny dvor v tejto veci, ktorá taktiež pochádza od Cour de cassation, výlučne vyzvaný, aby rozhodol o otázke, či obmedzenie, ktoré môže vyplývať z predmetných vnútroštátnych ustanovení, môže byť odôvodnené v rámci Dohody o EHP, teda v situácii, ktorá sa nachádza niekde uprostred medzi vzťahmi medzi samotnými členskými štátmi Únie a vzťahmi medzi členskými štátmi Únie a štátmi, ktoré nie sú zmluvnými stranami Dohody o EHP.

25. Pokiaľ ide o časový aspekt tejto veci, je potrebné pripomenúť, že vnútroštátny súd požiadal o výklad článku 40 Dohody o EHP. Keďže Lichtenštajnské kniežactvo je zmluvnou stranou Dohody o EHP od 1. mája 1995, Súdny dvor je vyzvaný, aby sa vyjadril k právnemu režimu platnému od tohto dátumu [13].

26. Ako už uviedol generálny advokát Bot vo svojich návrhoch v už citovanej veci A [14], pohyb kapitálu medzi členskými štátmi na jednej strane a medzi členskými štátmi a tretími krajinami na druhej strane bol predmetom postupnej liberalizácie. V Zmluve o založení Európskeho hospodárskeho spoločenstva bol pohyb kapitálu vnútri a mimo Spoločenstva predmetom rôznych ustanovení, ktoré neboli pre členské štáty veľmi záväzné. Dôležitý krok predstavovala smernica 88/361, ktorá stanovila úplnú a bezpodmienečnú liberalizáciu pohybu kapitálu medzi členskými štátmi. Na úrovni vzťahov medzi členskými štátmi a tretími krajinami bol účinok ustanovení smernice 88/361 menej záväzný, pretože členské štáty sa v súvislosti s tretími krajinami mali snažiť len o dosiahnutie rovnakého stupňa liberalizácie, aký sa uplatňuje vnútri Spoločenstva.

27. Zmluva o Európskej únii, podpísaná v Maastrichte 7. februára 1992, zaviedla voľný pohyb kapitálu ako jednu zo základných slobôd zaručených Zmluvou o ES, nielen pokiaľ ide o pohyb medzi členskými štátmi, ale aj medzi týmito štátmi a tretími krajinami. Podľa článku 56 ods. 1 ES „v rámci ustanovení tejto kapitoly sú zakázané všetky obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a tretími krajinami“. Tento článok platil od 1. januára 1994.

28. Dohoda o EHP neobsahuje však ustanovenia obdobné ustanoveniam článkov 57 ES

13 — Pred týmto dátumom bolo Lichtenštajnské kniežactvo treťou krajinou, na ktorú sa nevzťahoval žiadny špecifický rámec. Po tomto dátume platili niektoré prechodné ustanovenia pre prebratie smerníc (lehota pre prebratie niektorých smerníc Spoločenstva).

14 — Návrhy prednesené 11. septembra 2007, body 38 až 45.

a 58 ES. Podľa môjho názoru je nepochybné, že povinnosti členských štátov voči štátom EHP podľa článku 40 Dohody o EHP nemôžu byť záväznejšie ako tie, ktoré vyplývajú z článku 58 ES. Navyše sa zdá, že zásady *lex posterior derogat legi priori* a *lex specialis derogat legi generali* vylučujú akékoľvek uplatnenie článku 57 ods. 1 ES na vzťahy medzi členskými štátmi a Lichtenštajnským kniežactvom.

29. Nezdá sa teda, že by bolo možné uplatniť článok 57 ods. 1 ES voči dotknutej tretej krajine od nadobudnutia účinnosti Dohody o EHP.

30. Treba sa vyjadriť aj k druhému časovému aspektu. Z vnútroštátneho rozhodnutia vyplýva, že pohyb predmetného kapitálu v konaní vo veci samej, teda investície do nehnuteľného majetku, časovo predchádza zavedeniu voľného pohybu kapitálu tak vnútri Európskej únie, ako aj vo vzťahu členských štátov s krajinami EHP. Keďže Établissements Rimbaud uskutočnila investíciu pred uvedenými dátumami, nevyužila v striktnom zmysle predmetnú základnú slobodu. Nezdá sa však, že by táto skutočnosť mala vplyv na odpoveď, ktorú poskytne Súdny dvor vnútroštátnemu súdu vo veci režimu použiteľného po nadobudnutí účinnosti Dohody o EHP voči Lichtenštajnskému kniežactvu. [15] Z hľadiska daňového zaobchádzania musí mať voľný pohyb kapitálu rovnaké účinky na existujúce aj na nové investície.

31. Na účely analýzy najprv v krátkosti uvediem judikatúru vychádzajúcu z už citovaného rozsudku ELISA, ako aj z rozsudku Ospelt a Schlössle Weissenberg [16], týkajúcu sa voľného pohybu kapitálu v oblasti priamych daní vo vzťahoch medzi členskými štátmi na jednej strane a vo vzťahoch medzi týmito členskými štátmi a krajinami EHP na strane druhej a potom porovnám oba tieto režimy. Nakoniec budem analyzovať odôvodnenia predložené na podporu rozdielneho zaobchádzania.

B – *Judikatúra týkajúca sa voľného pohybu kapitálu v oblasti priamych daní*

32. Pokiaľ ide o vzťahy medzi členskými štátmi, Súdny dvor v už citovanom rozsudku ELISA rozhodol, že článok 56 ES sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá oslobodzuje od dane z trhovej hodnoty nehnuteľností

15 — Je potrebné poznamenať, že príloha XII Dohody o EHP všeobecne nerozlišuje medzi existujúcimi investíciami a novými investíciami. Tento rozdiel sa uskutočňuje iba v určitých prípadoch; pozri najmä bod 1 písm. e) tejto prílohy a rozsudok z 15. mája 2003, Salzmann (C-300/01, Zb. s. I-4899, bod 4).

16 — Rozsudok z 23. septembra 2003, C-452/01, Zb. s. I-9743.

nehnuteľnosti nachádzajúce sa v tomto členskom štáte a vlastnené spoločnosťami so sídlom v tomto členskom štáte, zatiaľ čo vo vzťahu k spoločnostiam so sídlom v inom členskom štáte toto oslobodenie podmieňuje existenciou dohody o administratívnej pomoci v boji proti daňovým podvodom a únikom uzavretej medzi dotknutým členským štátom a takýmto štátom alebo skutočnosťou, že podľa zmluvy obsahujúcej ustanovenie o zákaze diskriminácie z dôvodu štátnej príslušnosti nesmú byť tieto spoločnosti zdaňované viac ako spoločnosti so sídlom v prvom členskom štáte, a neumožňuje spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, aby poskytla dôkazy umožňujúce stanoviť totožnosť fyzických osôb, ktoré sú jej akcionármi. [17]

33. V už citovanom rozsudku ELISA Súdny dvor konštatoval existenciu obmedzenia zásady voľného pohybu kapitálu. Ďalej preskúmal, či toto obmedzenie bolo odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu. Po tom, čo potvrdil, že sporná daň umožňuje bojovať proti postupom, ktorých jediným cieľom je to, aby sa fyzické osoby vyhli plateniu dane z kapitálu vo Francúzsku, Súdny dvor analyzoval primeranosť opatrenia. Konštatoval, že na spornú daň sa vzťahujú ustanovenia o spolupráci stanovené smernicou 77/799 a že nemožno *a priori* vylúčiť, že daňovník bude schopný predložiť relevantné dôkazy. Súdny dvor z toho vyvodil, že Francúzska republika mohla prijať vo vzťahoch medzi členskými štátmi menej obmedzujúce opatrenia, aby dosiahla cieľ spočívajúci v boji proti daňovým únikom.

34. Établissements Rimbaud však nie je usadená v členskom štáte, ale v Lichtenštajnskom kniežactve, ktoré je krajinou EHP od 1. mája 1995.

35. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že jedným zo základných cieľov Dohody EHP je dosiahnuť v najširšej možnej miere slobodu pohybu tovarov, osôb, služieb a kapitálu v celom EHP tak, aby sa vnútorný trh na úrovni Spoločenstva rozšíril na štáty EZVO. Z tohto hľadiska viacero ustanovení dohody zabezpečuje, aby jej výklad bol, pokiaľ je to možné,

17 — Pozri rozsudok ELISA, už citovaný, bod 102. Uvádzam, že po už citovanom rozsudku ELISA bol článok 990 D CGI zmenený zákonom č. 2007-1824 z 25. decembra 2007 (JORF z 28. decembra 2007, s. 21482). Článok 990 E CGI v znení, ktoré platí od tej doby, predovšetkým stanovuje, že daň upravená článkom 990 D CGI sa neuplatní na „3. právne subjekty: právnické osoby, organizácie, zverenecké alebo obdobné inštitúcie, ktoré majú sídlo vo Francúzsku, v členskom štáte Európskej únie alebo v štáte alebo na území, ktoré uzavrelo s Francúzskom dohovor o administratívnej pomoci v boji proti daňovým podvodom a únikom, alebo v štáte, ktorý s Francúzskom uzavrel zmluvu, ktorá mu umožňuje využívať rovnaké zaobchádzanie, aké využívajú subjekty so sídlom vo Francúzsku…“.

jednotný na celom území EHP.[18] V tomto rámci vykonáva Súdny dvor dozor na tým, aby sa pravidlá Dohody EHP, ktoré sú v podstate totožné s pravidlami Zmluvy, vykladali v členských štátoch jednotne.[19]

36. Z uvedeného vyplýva, že obmedzenia voľného pohybu kapitálu medzi štátnymi príslušníkmi zmluvných štátov Dohody EHP sa majú posudzovať z hľadiska článku 40 a prílohy XII uvedenej dohody, lebo tieto ustanovenia majú rovnaký právny dosah ako v podstate totožné ustanovenia článku 56 ES[20], bez ohľadu na rozdiely, ktoré môžu existovať, pokiaľ ide o znenie týchto ustanovení.

37. Okrem toho sa Súdny dvor domnieval, že pojem obmedzenie pohybu kapitálu sa má vykladať vo vzťahoch medzi členskými štátmi a tretími krajinami rovnako ako vo vzťahoch medzi členskými štátmi[21].

38. Zdá sa mi jasné, že vo veci samej existuje rozdielne zaobchádzanie vo vzťahu k slobodnému pohybu kapitálu podľa toho, či sa sídlo spoločnosti nachádza vo Francúzsku alebo Lichtenštajnsku.

39. Podľa ustálenej judikatúry diskriminácia spočíva v uplatnení rôznych pravidiel na porovnateľné situácie alebo v uplatnení rovnakého pravidla na rôzne situácie.[22]

40. V oblasti priamych daní nie je pritom situácia rezidentov a nerezidentov spravidla porovnateľná.[23] Rozdielne zaobchádzanie s daňovníkmi rezidentmi a daňovníkmi nerezidentmi teda nemožno samo osebe považovať za diskrimináciu v zmysle Zmluvy.[24]

41. Ako uviedol generálny advokát Mazák v už citovanej veci ELISA[25], z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že vnútroštátna daňová úprava, o akú ide v konaní vo veci samej, sa môže považovať za zlučiteľnú s ustanoveniami Zmluvy o voľnom pohybe kapitálu, ak sa rozdielne zaobchádzanie týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné. Pokiaľ ide o situáciu, ktorá vedie k vzniku daňovej povinnosti v už citovanej veci ELISA, konkrétne to, že právnické osoby majú priamo alebo nepriamo vlastnícke alebo iné právo *in rem* k nehnuteľnému majetku vo Francúzsku k 1. januáru daného roka, sú právnické

18 — Pozri stanovisko 1/92 z 10. apríla 1992, Zb. s. I-2821.

19 — Rozsudok Ospelt a Schlössle Weissenberg, už citovaný, bod 29.

20 — Pozri rozsudky z 11. júna 2009, Komisia/Holandsko, C-521/07, Zb. s. I-4873, bod 33, a z 19. novembra 2009, Komisia/Taliansko, C-540/07, Zb. s. I-10983, bod 66.

21 — Pozri rozsudok A, už citovaný, bod 31, ako aj návrhy, ktoré v tejto veci predniesol generálny advokát Bot, body 73 a nasl.

22 — Pozri rozsudky zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, Zb. s. I-225, bod 30; z 11. augusta 1995, Wielockx, C-80/94, Zb. s. I-2493, bod 17; z 12. decembra 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Zb. s. I-11673, bod 46, a z 22. decembra 2008, Truck Center, C-282/07, Zb. s. I-10767, bod 37.

23 — Pozri rozsudky Schumacker, už citovaný, bod 31; Wielockx, už citovaný, bod 18, a Truck Center, už citovaný, bod 38.

24 — Pozri rozsudky Wielockx, už citovaný, bod 19, zo 14. decembra 2006, Denkavit Internationaal a Denkavit France, C-170/05, Zb. s. I-11949, bod 24, ako aj Truck Center, už citovaný, bod 39.

25 — Body 86 až 92 návrhov.

osoby, ktoré majú skutočné centrum riadenia vo Francúzsku, a právnické osoby, ktoré majú skutočné centrum riadenia mimo Francúzska, vo vzťahu k zdaňovaniu nehnuteľného majetku v rovnakom východzom postavení. Tieto pravidlá nemôžu bez toho, aby viedli k diskriminácii, zaobchádzať s takými osobami odlišne, pokiaľ ide o poskytnutie výhody, ako je oslobodenie, vo vzťahu k rovnakej dani. Francúzsky zákonodarca tým, že zaobchádzal s obidvomi druhmi právnických osôb rovnako na účely zdanenia ich nehnuteľného majetku, v skutočnosti uznal, že v ich postavení neexistuje objektívny rozdiel, pokiaľ ide o detailné pravidlá a podmienky týkajúce sa tohto zdaňovania, ktorý by odôvodňoval rozdielne zaobchádzanie. Preto je za okolností, o aké ide vo veci ELISA, účinkom predmetnej vnútroštátnej právnej úpravy rozdielne zaobchádzanie s právnickými osobami v objektívne porovnateľných situáciách.

42. Toto odôvodnenie generálneho advokáta Mazáka sa mi zdá byť na túto vec použiteľné.

43. Otázkou, ktorá vyvstáva, je to, či takéto rozdielne zaobchádzanie môže byť odôvodnené vzhľadom na relevantný právny rámec.

C – *Prípustné obmedzenia v rámci článku 40 Dohody o EHP*

44. Domnievam sa, že výklad a uplatnenie článku 40 Dohody o EHP musí v oblasti priamych daní nevyhnutne zohľadňovať zvláštnosti právneho rámca, ktorý sa použije na prejednávanú vec, teda neexistenciu ustanovení týkajúcich sa administratívnej spolupráce v oblasti daní v rámci Dohody o EHP na jednej strane a neexistenciu daňového dohovoru medzi členským štátom a dotknutou krajinou EHP na strane druhej.

45. Súdny dvor totiž uznal, že obmedzenie voľného pohybu kapitálu medzi dotknutým členským štátom a krajinou EHP bolo odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu súvisiacim s bojom proti daňovým únikom. [26]

46. Judikatúra, ktorá sa týka obmedzení výkonu slobôd pohybu na úrovni Spoločenstva, však nemôže byť úplne prenesená na pohyb kapitálu medzi členskými štátmi a tretími krajinami, keďže taký pohyb sa odohráva v odlišnom právnom kontexte [27].

26 — Pozri rozsudok Komisia/Taliansko, už citovaný, bod 68.
27 — Pozri v tomto zmysle rozsudok A, už citovaný, bod 60.

47. V prejednávanom prípade je potrebné najskôr zdôrazniť, že medzi príslušnými orgánmi členského štátu a tretej krajiny, aj keď je stranou Dohody o EHP, neexistuje rámec spolupráce porovnateľný s rámcom medzi príslušnými orgánmi členských štátov zavedeným smernicou 77/799, pokiaľ dotknutá krajina EHP neprijala žiadny záväzok vzájomnej pomoci.

48. Je nesporné, že medzi Francúzskou republikou a Lichtenštajnským kniežactvom neexistovalo počas posudzovanej doby žiadne dodatočné ustanovenie o výmene informácií.

49. Dozorný orgán EZVO na pojednávaní uviedol rozdiel, ktorý podľa neho existuje medzi zdaňovaním dividend, ktoré predstavujú „mobilný" základ dane na jednej strane a zdaňovaním nehnuteľností dotknutej spoločnosti, ktoré sa nachádzajú a budú sa nachádzať vo Francúzsku, na strane druhej.

50. Aj keď sa zdá nesporné, že nemennosť základu dane z nehnuteľnosti je v rámci daňovej politiky dôležitá, treba konštatovať, že daň z nehnuteľnosti je formou dane vyberanej z časti kapitálu. [28] Vlastník nehnuteľností tým, že platí túto daň, prispieva najmä k financovaniu nákladov týkajúcich sa fyzickej a sociálnej infraštruktúry, ktorú využíva. Prenesenie výkladu Súdneho dvora, uskutočneného v už citovanom rozsudku Komisia/Taliansko, podľa mňa nemožno vylúčiť z dôvodov vychádzajúcich z rozdielov medzi zdaňovaním dividend a daňou z nehnuteľnosti.

51. Základnou otázkou tejto veci je, či rozdiel, ktorý existuje medzi členskými štátmi Únie a krajinami EHP, môže odôvodniť rozdielne zaobchádzanie s daňovníkmi z iných členských štátov Únie a daňovníkmi z krajín EHP. Zatiaľ čo rozsudok ELISA sa týka len vzťahov medzi týmito členskými štátmi [29], vyvstáva otázka, či riešenie, ku ktorému sa dospelo v tomto rozsudku, platí taktiež vo vzťahoch medzi členskými štátmi a krajinami EHP, alebo či sa má s poslednými uvedenými zaobchádzať ako s ostatnými tretími štátmi.

52. Podľa môjho názoru už citovaný rozsudok ELISA obsahuje dva aspekty, ktoré môžu byť dôležité na účely prejednávanej veci a z ktorých účastníci konania vyvodili rozdielne závery. Prvý aspekt sa týka možnosti založenej na základe zásady proporcionality, aby daňovník nahradil absenciu formálneho rámca spolupráce medzi daňovými orgánmi – alebo jeho nepoužiteľnosť v individuálnom prípade – poskytnutím informácií priamo daňovým orgánom. Druhým aspektom je

28 — Rozsudok ELISA, už citovaný, body 35 až 37.

29 — Tamže, bod 10.

dôležitosť, ktorá sa prikladá takémuto rámcu v právnej úprave Únie.

53. Mám určité pochybnosti o rozšírení dosahu už citovaného rozsudku ELISA na prejednávanú vec, pokiaľ ide o možnosť nahradiť mechanizmy stanovené pre spoluprácu medzi daňovými orgánmi rôznych štátov listinnými dôkazmi predloženými daňovníkmi. [30]

54. Účinný a spravodlivý systém priamych daní môže fungovať len na základe dôvery v informácie predložené daňovníkmi. To možno dosiahnuť, len ak orgány disponujú vhodnými prostriedkami na účely kontroly správnosti údajov predložených daňovníkmi, pričom využívajú ostatné zdroje informácií, akými sú verejné registre, daňové kontroly týkajúce sa účtovníctva daňovníka, alebo prípadne údaje poskytované zahraničnými daňovými orgánmi. Aby boli informácie poskytnuté daňovníkmi spoľahlivé, musia byť orgánmi overiteľné. [31] Požiadavka, aby informácie poskytované daňovníkom boli overiteľné, sa mi nezdá byť zo všeobecného hľadiska v rozpore so zásadou proporcionality.

55. Navyše v daňovom systéme založenom na zásade zákonnosti nemôžu daňové orgány odmietnuť zohľadniť informácie poskytnuté daňovníkom bez odôvodnenia takéhoto odmietnutia. Keďže sa zdá vylúčené, že by Súdny dvor chcel priznať daňovým orgánom takúto diskrečnú právomoc, vyvstáva otázka, podľa akých kritérií môžu tieto orgány určiť, že informácie sú nedostatočné, a teda je nutné predložiť dodatočné listinné dôkazy stanovené v bode 99 už citovaného rozsudku ELISA, pokiaľ z povahy veci nemôžu overiť presnosť dotknutých otázok v dôsledku neexistencie dohody o daňovej spolupráci s orgánmi dotknutého štátu.

56. Otázka rozloženia dôkazného bremena v daňovom práve je zložitá. Pokiaľ ide o právo Únie, judikatúru možno zhrnúť nasledovne: dôkazné bremeno týkajúce sa neexistencie legitímneho cieľa, ktoré odôvodňuje vymyslenú konštrukciu, spočíva na daňových orgánoch, ktoré ale môžu uplatniť určité domnienky, pokiaľ ide o existenciu vymyslenej konštrukcie. [32] Daňovníci musia mať vždy možnosť vyvrátiť takéto domnienky tým, že preukážu, že daná operácia sleduje skutočné obchodné

30 — Tamže, body 93 až 96.

31 — Pozri rozsudok A, už citovaný, body 61 a 62, v ktorom Súdny dvor zdôrazňuje dôležitosť skutočnosti, že údaje budú spoľahlivé a overiteľné.

32 — Pozri k judikatúre WEBER, D.: Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms.In: *Kluwer Law International*. 2005, s. 161 a nasl., ako aj oznámenie Komisie nazvané „Uplatňovanie opatrení na zabránenie zneužívania právnych predpisov v oblasti priameho zdaňovania – v rámci EÚ a vo vzťahu s tretími krajinami“ [KOM(2007) 785 v konečnom znení, s. 3].

ciele. Orgány však nie sú viazané dôkazmi, ktoré nemajú overiteľný charakter.

57. Okrem toho, pokiaľ ide o oslobodenia od dane a iné daňové zvýhodnenia, je normálne, že daňovník dostatočne právne preukáže splnenie podmienok nevyhnutných na ich priznanie. Článok 990 E CGI sa mi zdá byť v súlade s týmto prístupom. Oslobodenie od dane je priznané všetkým právnickým osobám, pokiaľ poskytnú presné informácie, ktoré môžu byť overené daňovými orgánmi buď priamo, alebo v spolupráci s orgánmi iných dotknutých štátov.

58. Nie je mojím úmyslom spochybniť už citovaný rozsudok ELISA, pokiaľ ide o vzťahy medzi členskými štátmi. Preto nemôžem navrhnúť, aby bol výklad Súdneho dvora z tohto rozsudku rozšírený aj na vzťahy s krajinami EHP alebo inými tretími krajinami, keďže podľa môjho názoru neexistuje z hľadiska zásady proporcionality v situáciách daňovníkov – rezidentov v krajinách týchto dvoch kategórií žiadny relevantný rozdiel. Zdá sa, že Komisia totiž navrhuje, aby sa test proporcionality uplatnil na krajiny EHP v prípade neexistencie adekvátnej dohody o výmene informácií s dotknutým štátom. [33]

59. Okrem toho treba vyjasniť postoj Súdneho dvora v už citovanej veci A, pokiaľ ide o vplyv harmonizačných opatrení Spoločenstva v oblasti účtovníctva spoločností. Analýzu Súdneho dvora je podľa môjho názoru potrebné zasadiť do jej kontextu [34]. Zdá sa mi, že vyjadrenia Súdneho dvora k tomuto bodu sa týkajú situácie, keď daňovník predkladá daňovým orgánom listinné dôkazy, ktoré nemôžu tieto orgány overiť s pomocou zahraničných daňových orgánov. Súdny dvor túto situáciu vôbec nekvalifikoval ako „bežnú“ alebo „žiaducu“; jednoducho zdôraznil, že v ta-

33 — Pozri oznámenie Komisie, už citované v poznámke pod čiarou č. 32: „Opatrenia na zabránenie zneužívania právnych predpisov musia preto byť precízne zamerané na vyslovene umelé konštrukcie, ktorými by sa mali obísť vnútroštátne právne predpisy (alebo predpisy Spoločenstva transponované do vnútroštátnych právnych predpisov). To platí aj pre uplatňovanie pravidiel na zabránenie zneužívania právnych predpisov v súvislosti so štátmi EHP (s výnimkou situácií, keď neexistuje primeraná výmena informácií s príslušným štátom EHP). Tieto pravidlá musia byť primerané cieľu obmedziť zneužívanie právnych predpisov, a preto je nutné ustanoviť primeranú ochranu daňovníkov, aby mali možnosť predložiť dôkazy o obchodnom opodstatnení svojich konštrukcií.“

34 — Rozsudok A, už citovaný, bod 62: „Po druhé, ako uviedol generálny advokát v bodoch 141 až 143 svojich návrhov, pokiaľ ide o dôkazy, ktoré môže daňovník poskytnúť, aby umožnil daňovým orgánom overiť, či sú splnené podmienky stanovené vnútroštátnou právnou úpravou, harmonizačné opatrenia Spoločenstva, ktoré sa v členských štátoch uplatňujú v oblasti účtovníctva spoločností, ponúkajú daňovníkovi možnosť predložiť dôveryhodné a overiteľné údaje týkajúce sa štruktúry alebo činností spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, zatiaľ čo daňovník nemá takú možnosť zaručenú, pokiaľ ide o spoločnosť usadenú v tretej krajine, ktorá nie je povinná uplatňovať tieto opatrenia Spoločenstva.“

kejto situácii sú účtovné doklady predložené spoločnosťou usadenou v krajine EHP spoľahlivejšie ako účtovné doklady predložené spoločnosťou usadenou v tretej krajine, ktorá neuplatňuje rovnaké pravidlá. Súdny dvor teda uskutočnil komparatívne posúdenie. Je potrebné zdôrazniť, že daňovníci z členských štátov nemôžu vyžadovať, aby zdaňovanie podniku bolo založené len na jeho vlastnom účtovníctve, aj keď účtovníctvo je pod podmienkou dodržiavania účtovných pravidiel hlavným východzím bodom.

60. Pokiaľ ide o identifikáciu akcionárov, treba poznamenať, že smernice prijaté v oblasti účtovníctva sa netýkajú ich totožnosti. Touto otázkou sa zaoberala smernica 2004/109/ES, ale len pokiaľ ide o oznámenie o nadobudnutí alebo prevode významného podielu na regulovanom trhu [35]. V každom prípade je identifikácia akcionárov zložitou otázkou a riešenia prijaté v rôznych členských štátoch sa značne líšia, od povinnej registrácie akcií až po možnosť vydávať akcie na doručiteľa.

61. Okrem toho je potrebné zdôrazniť účinky dvoch zásad, ktoré sú základom Dohody o EHP, a to zásady zákazu diskriminácie a zásady jednotného výkladu.

62. Voľný pohyb kapitálu jasne stanovujú Zmluva a Dohoda o EHP. [36] Pokiaľ ide o dane, tieto dva systémy sú rozdielne. Pokiaľ ide o právo Únie, priame dane patria do právomoci členských štátov, ale túto právomoc musia uplatňovať v súlade s právom Únie. [37] Únia však vždy disponovala určitou právomocou na účely prijímania opatrení uľahčujúcich približovanie daňových predpisov členských štátov vrátane predpisov týkajúcich sa priamych daní. Táto právomoc sa vykonáva už dlho. [38] Pokiaľ ide o Dohodu o EHP, ktorá

35 — Smernica Európskeho parlamentu a Rady z 15. decembra 2004 o harmonizácii požiadaviek na transparentnosť v súvislosti s informáciami o emitentoch, ktorých cenné papiere sú prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu, a ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2001/34/ES (Ú. v. EÚ L 390, s. 38, články 9 až 16).

36 — Pozri najmä rozsudok Ospelt a Schlössle Weissenberg, už citovaný, bod 31.

37 — Pozri najmä rozsudky z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Zb. s. I-10837, bod 29, a Komisia/Taliansko, už citovaný, bod 28.

38 — Pozri najmä smernicu Rady 90/434/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania pri zlúčeniach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov (Ú. v. ES L 225, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 142), zrušenú smernicou Rady 2009/133/ES z 19. októbra 2009 (Ú. v. EÚ L 310, s. 34); smernicu Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147); Dohovor o zamedzení dvojitého zdanenia v súvislosti s úpravou ziskov združených podnikov (90/436/EHS) (Ú. v. ES L 225, 1990, s. 10; Ú. v. EÚ C 160, 2005, s. 11); smernicu Rady 2003/48/ES z 3. júna 2003 o zdaňovaní príjmu z úspor v podobe výplaty úrokov (Ú. v. EÚ L 157, s. 38; Mim. vyd. 09/001, s. 369), a smernicu Rady 2003/49/ES z 3. júna 2003 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov (Ú. v. EÚ L 157, s. 49; Mim. vyd. 09/001, s. 380).

nepreberá všetky prvky a oblasti právneho poriadku Únie, regulácia priamych daní je o to slabšia [39].

63. Domnievam sa, že skutočnosť, že Dohoda o EHP neupravuje priame dane a nestanovuje rámec pre administratívnu spoluprácu v oblasti daní, znamená, že ide o rozdielny právny kontext.

64. Okrem toho rámec administratívnej spolupráce v daňovej oblasti, ktorý bol zavedený prijatím smernice 77/977 a následne posilnený postupnými zmenami smernice, je teraz prepracovaný normotvorcom na základe návrhov Komisie. [40] Aj pred prijatím tohto návrhu je rámec stanovený v Únii v tejto oblasti jednoznačne na inej úrovni ako rámec, ktorý sa uplatňuje na vzťahy s tretími krajinami vrátane krajín EHP. Nezdá sa mi prehnané tvrdiť, že medzi členskými štátmi Únie existuje v daňovej oblasti spolupráca blízka solidarite, ktorá istotne nie je vyčerpávajúca, ale predstavuje jednotný a vyvíjajúci sa rámec. [41]

65. Domnievam sa tak, že rozdiel zistený na úrovni právneho rámca daňovej spolupráce plne odôvodňuje rozdielne zaobchádzanie v rámci vzťahov medzi členskými štátmi Únie na jednej strane a vzťahov medzi týmito štátmi a krajinami EHP na strane druhej.

66. Za týchto podmienok navrhujem Súdnemu dvoru, aby odpovedal Cour de cassation v tom zmysle, že článok 40 Dohody o EHP nebráni vnútroštátnej právnej úprave, akou je právna úprava v konaní vo veci samej.

67. Pokiaľ ide o spor vo veci samej, chcel by som nakoniec doplniť, že na pojednávaní vyšlo najavo, že Établissements Rimbaud je spoločnosťou, ktorej jediným akcionárom je švajčiarsky štátny príslušník, ktorý používa dotknutú nehnuteľnosť na prechodné

39 — Pozri pre širší výklad rozsudok Súdu EZVO z 23. novembra 2004, Fokus Bank ASA, E-1/04, Report of EFTA Court, s. 15, bod 20 a nasl.

40 — Pozri návrh smernice Rady o administratívnej spolupráci v oblasti daní [KOM(2009) 29 v konečnom znení].

41 — Ako Súdny dvor konštatoval v už citovanom rozsudku A, bod 61, vzťahy medzi členskými štátmi sa odohrávajú v spoločnom právnom rámci, ktorý je charakterizovaný existenciou takej právnej úpravy Spoločenstva, akou je smernica 77/799, ktorá zaviedla povinnosti vzájomnej pomoci. Hoci v oblastiach, na ktoré sa táto smernica vzťahuje, nie je povinnosť pomoci neobmedzená, nič to nemení na tom, že uvedená smernica vytvára rámec spolupráce medzi príslušnými orgánmi členských štátov, ktorý neexistuje medzi týmito orgánmi a príslušnými orgánmi tretej krajiny, pokiaľ táto neprevzala záväzok vzájomnej pomoci.

bývanie. Tieto informácie sú francúzskym daňovým orgánom pravdepodobne známe. Vyvstáva nie bezdôvodná otázka, či za takýchto okolností nie je nespravodlivé a neprimerané priznať francúzskym orgánom možnosť odmietnuť, aby táto spoločnosť mohla preukázať pravdivosť skutkových okolností.

68. Vyhýbam sa ale vyvodeniu takéhoto záveru. Uplatnenie daňových ustanovení ukladajúcich formálne podmienky sa v určitých prípadoch môže zdať nespravodlivé. Nemožno však vylúčiť, že v situácii, keď štátny príslušník tretej krajiny investuje do nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v členskom štáte, ktorú používa na súkromné účely, a to prostredníctvom spoločnosti usadenej v Lichtenštajnsku, ktorej je jediným akcionárom, môže ísť o čisto vykonštruovanú operáciu. [42]

69. V každom prípade Súdnemu dvoru neprináleží rozhodnúť o zdanení žalobkyne vo veci samej. Súdny dvor navyše nemá prístup ku všetkým skutočnostiam relevantným v tejto súvislosti. Súdnemu dvoru prináleží, aby vykladal článok 40 Dohody o EHP, ktorý sa uplatní tiež na prípady, ktoré sú po vecnej stránke totožné alebo porovnateľné. Výklad Dohody o EHP, ktorý navrhujem Súdnemu dvoru, nepochybne nebráni uplatneniu vnútroštátnych ustanovení, ktoré majú za cieľ odstrániť tvrdosť zákona v individuálnych nespravodlivých daňových situáciách, ak takéto ustanovenia existujú vo vnútroštátnom právnom poriadku.

42 — Pozri najmä rozsudky z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Zb. s. I-7995, body 55 a 68, a z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Zb. s. I-2107, body 72 a 74.

VII – Návrh

70. Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky predložené Cour de cassation takto:

„Článok 40 Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992 nebráni takej právnej úprave, ktorá vyplýva z článku 990 D a nasl. francúzskeho všeobecného daňového zákonníka vo vtedy platnom znení, ktorá spoločnosti so sídlom vo Francúzsku oslobodzuje od dane vo výške 3 % z trhovej hodnoty nehnuteľného majetku, ktorý sa nachádza vo Francúzsku, a ktorá podmieňuje toto oslobodenie, pokiaľ ide o spoločnosť so sídlom v krajine Európskeho hospodárskeho priestoru, ktorá nie je členom Európskej únie, 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 nemajú byť tieto právnické osoby zdaňované viac ako spoločnosti so sídlom vo Francúzsku.“