

V?c C-451/05

Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA)

v.

Directeur général des impôts,

Ministère public

[žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Cour de cassation (Francie)]

„P?ímé dan? – Da? z tržní hodnoty nemovitostí vlastn?ných ve Francii právníckými osobami – Holdingová spole?nost založená podle lucemburského práva – Odmítnutí osvobození od dan? – Sm?rnice 77/799/EHS – P?íkladný vý?et uvedených daní – Da? obdobné povahy – Meze vým?ny údaj? – Dvoustranná úmluva – ?lánek 73b Smlouvy o ES (nyní ?lánek 56 ES) – Volný pohyb kapitálu – Boj proti da?ovým únik?m“

Stanovisko generálního advokáta J. Mazáka p?ednesené dne 26. dubna 2007

Rozsudek Soudního dvora (?tvrtého senátu) ze dne 11. ?íjna 2007

Shrnutí rozsudku

1. *Sbližování právních p?edpis? – Vzájemná pomoc mezi orgány ?lenských stát? v oblasti p?ímých a nep?ímých daní – Sm?rnice 77/799*

(Sm?rnice Rady 77/799, ?l. 1 odst. 2 a 3)

2. *Sbližování právních p?edpis? – Vzájemná pomoc mezi orgány ?lenských stát? v oblasti p?ímých a nep?ímých daní – Sm?rnice 77/799*

(Sm?rnice Rady 77/799, ?l. 8 odst. 1)

3. *Volný pohyb kapitálu – Omezení – Da? z tržní hodnoty nemovitostí vlastn?ných právníckými osobami*

[Smlouva o ES, ?lánek 73b (nyní ?lánek 56 ES)]

1. Da? stanovená ?lenským státem z tržní hodnoty nemovitostí, které vlastní právnícké osoby v tomto ?lenském stát?, p?edstavuje da? obdobné povahy, jako jsou dan? uvedené v ?l. 1 odst. 3 sm?rnice 77/799 o vzájemné pomoci mezi p?íslušnými orgány ?lenských stát? v oblasti p?ímých a nep?ímých daní, která je vym?ěna z ?ástí majetku ve smyslu ?l. 1 odst. 2 této sm?rnice.

(viz bod 37, výrok 1)

2. Sm?rnice 77/799 o vzájemné pomoci mezi p?íslušnými orgány ?lenských stát? v oblasti p?ímých a nep?ímých daní a zejména její ?l. 8 odst. 1 nebrání tomu, aby dva ?lenské státy byly vázány mezinárodní úmluvou o zamezení dvojího zdan?ní a stanovení pravidel vzájemné správní pomoci v oblasti daní z p?íjmu a majetku, která ze své p?sobnosti pro jeden ?lenský stát vylučuje jednu kategorii da?ových poplatník? podléhajících dani, na kterou se vztahuje uvedená sm?rnice, v rozsahu, v n?mž právní p?edpisy nebo správní praxe ?lenského státu, který má poskytnout

údaje, neopravují příslušný orgán k získávání a použití takových údajů pro vlastní účely uvedeného členského státu, což přísluší ověřit vnitrostátnímu soudu.

(viz bod 55, výrok 2)

3. Článek 73b Smlouvy (nyní článek 56 ES) musí být vykládán v tom smyslu, že brání takovým vnitrostátním právním předpisům, které osvobozují od daně z tržní hodnoty nemovitostí vlastních v tomto členském státě právnickými osobami společnosti v něm usazené, zatímco toto osvobození pro společnosti usazené v jiném členském státě podřizují existenci úmluvy o správní pomoci uzavřené mezi dotčeným členským státem a tímto druhým státem za účelem boje proti vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům nebo skutečnosti, že na základě smlouvy obsahující ustanovení o zákazu diskriminace z důvodu státní příslušnosti tyto společnosti nesmí podléhat většímu zdanění než takovému, kterému podléhají společnosti usazené v prvním členském státě, a neumožňují společnostem usazené v jiném členském státě, aby poskytla důkazy umožňující prokázat totožnost svých akcionářů-fyzických osob.

(viz bod 102, výrok 3)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

11. října 2007(*)

„Přímé daně – Daň z tržní hodnoty nemovitostí vlastních ve Francii právnickými osobami – Holdingová společnost založená podle lucemburského práva – Odmítnutí osvobození od daně – Směrnice 77/799/EHS – Příkladný výčet uvedených daní – Daň obdobné povahy – Meze výměny údajů – Dvoustranná úmluva – Článek 73b Smlouvy o ES (nyní článek 56 ES) – Volný pohyb kapitálu – Boj proti daňovým únikům“

Ve věci C-451/05,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Cour de cassation (Francie) ze dne 13. prosince 2005, došlým Soudnímu dvoru dne 19. prosince 2005, v řízení

Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA)

proti

Directeur général des impôts,

Ministère public,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, G. Arestis (zpravodaj), E. Juhász, J. Malenovský a T. von Danwitz, soudci,

generální advokát: J. Mazák,

vedoucí soudní kanceláře: J. Swedenborg, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 24. ledna 2007,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA J. J. Gatineauem, avocat,
- za francouzskou vládu G. de Berguesem a J. C. Graciou, jako zmocnenci,
- za řeckou vládu S. Spyropoulos, Z. Chatzipavlou a K. Boskovitsem, jako zmocnenci,
- za italskou vládu I. M. Bragugliou, jako zmocnencem, ve spolupráci s G. De Bellisem, avvocato dello Stato,
- za nizozemskou vládu H. G. Sevenster a M. de Gravem, jako zmocnenci,
- za vládu Spojeného království V. Jackson, jako zmocnyní, ve spolupráci s T. Wardem, barrister,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a J. P. Keppennem, jako zmocnenci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 26. dubna 2007,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 52 Smlouvy o ES (nyní po změně článek 43 ES) a článku 73b Smlouvy o ES (nyní článek 56 ES), jakož i článku 1 směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní (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, dále jen „směrnice 77/799“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (dále jen „ELISA“) a directeur général des impôts týkajícího se uplatnění režimu daní z tržní hodnoty nemovitostí, které vlastní právnické osoby ve Francii (dále jen „sporná daň“).

Právní rámec

Právo Společenství

3 Článek 1 směrnice 77/799 nazvaný „Obecná ustanovení“ stanoví:

„1. Příslušné orgány členských států si v souladu s touto směrnicí navzájem poskytují veškeré údaje, které by jim mohly umožnit správné vyměření daní z příjmů a majetku [...]

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

podniky a daní z přístku hodnoty majetku.

3. Stávající dan? podle odstavce 2 jsou zejména tyto:

[...]

ve Francii:

Impôt sur le revenu,

Impôt sur les sociétés,

Taxe professionnelle,

Taxe foncière sur les propriétés bâties,

Taxe foncière sur les propriétés non bâties;

[...]

4. Odstavec 1 se vztahuje i na všechny dan? stejné nebo obdobné povahy, kterými budou dopln?ny nebo nahrazeny dan? uvedené v odstavci 3 [...]

[...]"

4 ?lánky 2, 3 a 4 sm?rnice 77/799 obsahují ustanovení týkající se vým?ny na dožadání, automatické vým?ny a spontánní vým?ny údaj? podle ?l. 1 odst. 1 této sm?rnice.

5 ?lánek 8 uvedené sm?rnice nazvaný „Meze vým?ny údaj?“ stanoví:

„1. Tato sm?rnice neukládá provedení šet?ení ani poskytnutí údaj?, pokud právní p?edpisy nebo správní praxe neoprav?ují p?íslušné orgány ?lenského státu, který má poskytnout údaj, k provedení takového šet?ení nebo k získávání a použití takových údaj? pro vlastní da?ové ú?ely.

2. Poskytnutí údaje m?že být odmítnuto, pokud by vedlo k prozrazení obchodního, pr?myslového nebo profesního tajemství nebo obchodního postupu nebo pokud by poskytnutí daného údaje odporovalo ve?ejnému po?ádku.

3. P?íslušný orgán ?lenského státu m?že odmítnout poskytnutí údaje, pokud zú?astn?ný ?lenský stát není z právních nebo faktických d?vod? schopen odpovídající údaje sám poskytovat.“

6 ?lánek 11 sm?rnice 77/799 nazvaný „Vztah k širším závazk?m vzájemné pomoci“ stanoví, že „p?edchozími ustanoveními nejsou dot?eny širší závazky k vzájemnému poskytování údaj? podle jiných právních p?edpis?.“

Vnitrostátní právo

7 ?lánky 990 D a 990 E code général des impôts (všeobecný da?ový zákoník, dále jen „CGI“) ve zn?ní zákona ?. 92-1376 ze dne 30. prosince 1992 o finan?ním zákonu pro rok 1993 (JORF ?. 304 ze dne 31. prosince 1992) stanoví:

„?lánek 990 D

Právnícké osoby, které p?ímo nebo zprost?edkovan? vlastní jednu nebo více nemovitostí nacházejících se ve Francii nebo jsou držiteli práv *in rem* k takové nemovitosti, jsou povinny platit

rovněž daň ve výši 3 % z tržní hodnoty těchto nemovitostí nebo práv.

Za osobu vlastníci 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 držitelem podílu ve třetí právnické osobě, která sama vlastní nemovitosti nebo práva nebo je součástí této zce podílu. Toto ustanovení se použije při jakémkoli poctu zprostředkujících právnických osob.

Článek 990 E

Dani stanovené v článku 990 D nepodléhají:

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

2° Právnické osoby, které mají své 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 své sídlo skutečné správy ve Francii, nebo jiné právnické osoby, které na základě smlouvy nesmí podléhat většímu daňovému zatížení, pokud každoročně sdělí nebo převezmou a dodrží povinnost sdělit daňovému úřadu na jeho vyžádání umístění a popis nemovitostí ve svém vlastnictví k 1. lednu, totožnost a adresy svých akcionářů, společníků nebo jiných členů, počet akcií nebo jiných práv, které jsou v držení každého z nich, a údaje o jejich pobytu pro daňové účely [...]"

Mezinárodní právo

8 Článek 21 odst. 1 úmluvy mezi Francouzskou republikou a Lucemburským velkovévodstvím o zamezení dvojího zdanění a stanovení pravidel vzájemné správní pomoci v oblastech daní z příjmu a majetku podepsané v Paříži dne 1. dubna 1958, pozměněné dodatkem podepsaným v Paříži dne 8. října 1970 (dále jen „úmluva ze dne 1. dubna 1958“), stanoví:

„Státní příslušníci, společnosti nebo uskupení jednoho ze smluvních států nebudou ve druhém státě podléhat žádným dalším nebo vyšším daním, než jsou daně, které se ukládají státním příslušníkům, společnostem nebo uskupením tohoto druhého státu.“

9 Článek 22 odst. 1 úmluvy ze dne 1. dubna 1958 stanoví:

„Příslušné orgány obou států si mohou pro účely žádného uplatnění této úmluvy za podmínky vzájemnosti vyměňovat z úřední povinnosti nebo na požádání takové údaje, u kterých daňové právní předpisy těchto dvou států umožňují, aby se získávaly prostřednictvím běžných správních postupů [...]"

10 Francouzská a lucemburská vláda podle výměny dopisů ze dne 8. září 1970 týkající se úmluvy ze dne 1. dubna 1958 usoudily, že „tato úmluva se nepoužije od svého vstupu v platnost na holdingové společnosti ve smyslu zvláštních lucemburských právních předpisů (v současné době zákon ze dne 31. srpence 1929 a nařízení s mocí zákona ze dne 27. prosince 1937) ani na příjem, který osoba, jež je pro daňové účely rezidentem ve Francii, odvozuje z těchto společností, ani na podíly, které má v takových společnostech“.

11 Úmluva o usazování podepsaná v Paříži dne 31. března 1930 mezi Francouzskou republikou a Lucemburským velkovévodstvím stanoví doložku nejvyšších výhod.

12 Podle článku 9 této poslední uvedené úmluvy „se obě Vysoké smluvní strany zavazují uzavřít v co nejkratší době zvláštní úmluvu týkající se poplatků, daní a příspěvků, kterým podléhají státní příslušníci a společnosti, a řešení otázek dvojího zdanění“.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

13 ELISA je holdingová společnost založená podle lucemburského práva podle zákona ze dne 31. srpence 1929 o daňovém režimu uplatňovaném na holdingové společnosti (Mém. 1929, s. 685), ve znění velkovévodského nařízení ze dne 24. března 1989 (Mém. A 1989, s. 181).

14 Podle čl. 1 druhého pododstavce tohoto zákona je holdingová společnost osvobozena od daní z příjmu, daňové přírůžky, dodatečné daně, jakož i od srážkové daně a je rovněž osvobozena od obecních daní. Podle čl. 1 šestého pododstavce uvedeného zákona přísluší právo kontroly a vyšetřování registrační správy a je omezené na zjištění a prozkoumání skutkového stavu a údajů týkajících se daňového postavení společnosti a údajů shromážděných pro zabezpečení a ověření řádného a správného vybírání daní a poplatků, které je společnost povinna zaplatit.

15 Podle předkládacího rozhodnutí vlastní ELISA na francouzském území několik nemovitostí a z tohoto titulu se na ni vztahují články 990 D a následující CGI, které ustanovují spornou daň.

16 Z předkládacího usnesení rovněž vyplývá, že ELISA podala daňová přiznání, která vyžadoval zákon, ale nezaplatila odpovídající daň. Poté, co byla tato společnost dne 18. prosince 1997 vyzvána o daňových sankcích, daňové orgány přistoupily k jejich vymáhání. Vzhledem k tomu, že její stížnost byla zamítnuta, ELISA podala proti generálnímu řediteli daňové správy žalobu k tribunal de grande instance de Paris s cílem dosáhnout zproštění povinnosti zaplatit uvedenou daň.

17 V důsledku dvou pro ni nepříznivých rozhodnutí vydaných dne 28. října 1999 tribunal de grande instance de Paris a dne 5. srpence 2001 cour d'appel de Paris podala ELISA kasační opravný prostředek.

18 Cour de cassation se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Brání články 52 a následující a článek 73b a následující Smlouvy o ES právní úpravě, jako je právní úprava stanovená v článku 990 D a následujících [CGI], která právníckým osobám se sídlem skutečné správy ve Francii poskytuje možnost osvobození od [sporné] daně a podle které tato možnost u právníckých osob se sídlem skutečné správy na území jiného státu, i když se jedná o členský stát Evropské unie, závisí na existenci úmluvy o správní pomoci mezi Francií a tímto státem za účelem boje proti vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům nebo na skutečnosti, že na základě smlouvy obsahující ustanovení o zákazu diskriminace z důvodu státní

příslušnosti, tyto právnické osoby nesmí podléhat většímu zdanění než takovému, kterému podléhají právnické osoby se svým sídlem skutečné správy ve Francii?

2) Je daň, jako je sporná daň, daní z majetku ve smyslu článku 1 směrnice [77/799]?

3) Brání, v případě kladné odpovědi, povinnosti týkající se vzájemné pomoci v oblasti daní, které jsou uloženy členským státem směrnicí [77/799], tomu, aby členské státy na základě dvoustranné úmluvy o správní pomoci v oblasti daní zavedly povinnosti téže povahy, přičemž vyloučí jednu kategorii daňových poplatníků, jako jsou lucemburské holdingové společnosti?

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

K předběžným otázkám

19 Úvodem je třeba poukázat na to, že spor v původním řízení se týká skutečností týkajících se členských států s vyloučením jakéhokoli třetího státu. V důsledku toho se odpovědi na předběžné otázky týkají pouze vztahů mezi členskými státy.

Ke druhé otázce

20 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu, kterou je třeba přezkoumat na prvním místě, je, zda sporná daň představuje daň z majetku ve smyslu článku 1 směrnice 77/799/EHS.

21 V tomto ohledu je třeba nejprve připomenout, že z čl. 1 odst. 2 směrnice 77/799 vyplývá, že za daň z příjmu a majetku se bez ohledu na způsob výberu považují daně vyměřené z celkového příjmu, celkového majetku nebo z částí příjmu nebo majetku, včetně daní ze zisku z převodu movitého a nemovitého majetku, daní z objemu mezd a platů placených podniky a daní z přířstku hodnoty majetku.

22 Z tohoto ustanovení jasně vyplývá, že kromě daní z celkového příjmu a celkového majetku se směrnice 77/799 vztahuje rovněž na daně vyměřené z částí příjmu nebo majetku. Z toho vyplývá, že takové daně bez ohledu na jejich název tvoří rovněž součást daní, pro které si příslušné orgány členských států v souladu se směrnicí 77/799 navzájem poskytují veškeré údaje, které by jim mohly umožnit správné vyměření uvedených daní.

23 Z druhé podle čl. 1 odst. 3 směrnice 77/799 jsou, pokud jde o Francii, daně podle odstavce 2 zejména impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés, taxe professionnelle, taxe foncière sur les propriétés bâties a taxe foncière sur les propriétés non bâties.

24 Z článku 1 odst. 3 směrnice 77/799 jednoznačně vyplývá, že výčet daní uvedených v tomto článku je příkladný.

25 Za těchto podmínek je třeba rovnou vyloučit argument, podle kterého, jelikož sporná daň není uvedena mezi daněmi uvedenými v čl. 1 odst. 3 směrnice 77/799, se nemůže směrnice použít na spor v původním řízení.

26 Příkladný charakter výčtu daní uvedených v čl. 1 odst. 3 směrnice 77/799 je potvrzen odstavcem 4 tohoto článku, který stanoví, že příslušné orgány členských států si navzájem poskytují rovněž veškeré údaje, které by jim mohly umožnit správné vyměření daní stejné nebo

obdobné povahy, kterými budou doplněny nebo nahrazeny daně uvedené v odstavci 3 uvedeného článku.

27 Přestože uznává, že výčet daní uvedených v čl. 1 odst. 3 směrnice 77/799 je příkladný, francouzská vláda nicméně tvrdí, že charakteristiky sporné daně jí neumožňují pokládat za daň z majetku ve smyslu čl. 1 odst. 1 a 3 směrnice 77/799, a tudíž nemůže být tato směrnice použitelná na spor v původním řízení.

28 V tomto ohledu uvedená vláda na jedné straně uplatňuje, že sporná daň není uložena fyzickým osobám, nýbrž právníckým osobám, a na druhé straně, že je cílem této daně bojovat proti daňovým únikům.

29 Co se týče prvního uplatněného argumentu, je namístě rovnou konstatovat, že z čl. 1 odst. 3 směrnice 77/799 vyplývá, že mezi daně, pro které si příslušné orgány členských států navzájem poskytují veškeré údaje, které by jim mohly umožnit správné vyměření těchto daní, patří daně, které se ukládají rovněž právníckým osobám, jako je *taxe professionnelle*, na kterou výslovně odkazuje čl. 1 odst. 3 směrnice 77/799.

30 Z toho vyplývá, že argumentace vycházející z toho, že se daně dotčené směrnicí 77/799 nevztahují na právnícké osoby, musí být odmítnuta.

31 Co se týče druhého argumentu uvedeného francouzskou vládou, je třeba poukázat na to, že za předpokladu, že cílem sporné daně je boj proti daňovým únikům, nemůže mít tato úvaha každopádně sama za následek zpochybnění použití směrnice 77/799 ve sporu v původním řízení.

32 Mimoto je namístě připomenout, že směrnice 77/799 stanovila mechanismy určené k posílení spolupráce mezi správci daní uvnitř Společenství právě kvůli boji proti vyhýbání se daňovým povinnostem a boji proti daňovým únikům, jakož i pro umožnění správného vyměření daní z příjmů a majetku (viz v tomto smyslu zejména rozsudky ze dne 13. dubna 2000, *W. N.*, C-420/98, *Recueil*, s. I-2847, bod 22, a ze dne 26. ledna 2006, *Komise v. Rada*, C-533/03, *Sb. rozh. s. I-1025*, body 70 a 71).

33 Nicméně se zdá, že tímto argumentem se francouzská vláda snaží prokázat, že sporná daň nemůže být považována za daň z majetku ve smyslu směrnice 77/799. Toto tvrzení má být potvrzeno skutečností, že sporná daň se ukládá právníckým osobám.

34 Tato argumentace musí být nicméně odmítnuta.

35 Mimo skutečnosti, jak je zdůrazněno v bodě 29 tohoto rozsudku, že totiž směrnice 77/799 ze své působnosti nevylučuje daně ukládané právníckým osobám, je třeba připomenout, že poplatníky sporné daně jsou právnícké osoby, které jsou vlastníky nemovitostí nacházejících se ve Francii, a že se tato daň vyměňuje podle ceny těchto nemovitostí.

36 Je nutno konstatovat, že uvedená daň postihuje část majetku dotčené právnícké osoby. Tvoří tedy součást daní, které jsou bez ohledu na svůj název vyměněny z částí příjmů nebo majetku ve smyslu čl. 1 odst. 2 směrnice 77/799.

37 Ze všech předcházejících úvah vyplývá, že na druhou otázku je třeba odpovědět, že sporná daň představuje daň obdobné povahy, jako jsou daně uvedené v čl. 1 odst. 3 směrnice 77/799, která je vyměněna z částí majetku ve smyslu čl. 1 odst. 2 této směrnice.

Ke třetí otázce

38 K odpovědi na tuto otázku je třeba připomenout na jedné straně povinnosti uložené

řlenským stát?m, které vyplývají z relevantních ustanovení sm?rnice 77/799, a na druhé stran? povinnosti vyplývající ob?ma doty?ným řlenským stát?m v projednávané v?ci z úmluvy ze dne 1. dubna 1958.

39 Co se tý?e povinností uložených sm?rnicí 77/799, je třeba nejprve up?esnit, že podle zn?ní odstavc? 1, 3 a 4 řlátku 1 této sm?rnice ve vzájemném spojení si p?íslušné orgány řlenských stát? navzájem poskytují veškeré údaje, které by jim mohly umožnit správné vym??ení daní z p?íjm? a majetku, jakož i daní obdobné povahy, jako je sporná da?.

40 Dále podle řlátku 2 sm?rnice 77/799 se toto poskytnutí údaj? provádí na dožadání p?íslušného orgánu doty?ného řlenského státu. Jak vyplývá z řlátku 3 této sm?rnice, p?íslušné orgány řlenských stát? si navzájem poskytují údaje rovnž automaticky bez p?edchozího dožadání pro ur?ité kategorie p?ípad?, na které se odkazuje v uvedené sm?rnici, nebo ješt? podle jejího řlátku 4 spontánn?.

41 V tomto ohledu řl. 8 odst. 1 sm?rnice 77/799 stanoví, že tato sm?rnice neukládá provedení řet?ení ani poskytnutí údaj?, pokud právní p?edpisy nebo správní praxe neoprav?ují p?íslušné orgány řlenského státu, který má poskytnout údaj, k provedení takového řet?ení nebo k získávání a použití takových údaj? pro vlastní ú?ely.

42 Nakonec podle řlátku 11 sm?rnice 77/799 nejsou jejími ustanoveními dot?eny řirší závazky k vzájemnému poskytování údaj? podle jiných právních p?edpis?.

43 Pokud jde o povinnosti vyplývající z úmluvy ze dne 1. dubna 1958, její řl. 22 odst. 1 stanoví, že správní orgány obou doty?ných stát? – v tomto p?ípad? Francouzské republiky a Lucemburského velkovévodství – si mohou pro ú?ely řádného uplat?ování této úmluvy za podmínky vzájemnosti vym??ovat z ú?ední povinnosti nebo na požádání takové údaje, u kterých vnitrostátní da?ové právní p?edpisy umožňují, aby se získávaly prost?ednictvím b?žných správních postup?. Tato vým?na údaj? se nicmén? netýká holdingových spole?ností založených podle lucemburského práva.

44 Z ujednání uvedené úmluvy jasn? vyplývá, že stanoví povinnosti stejné povahy, jako jsou ty, které vyplývají ze sm?rnice 77/799.

45 Za t?chto podmínek se p?edkládající soud táže, zda povinnosti uložené řlenským stát?m sm?rnicí 77/799 v oblasti vzájemné da?ové pomoci brání řlenským stát?m uplatnit povinnosti vyplývající z úmluvy ze dne 1. dubna 1958.

46 V tomto ohledu je zaprvé tvrzeno, že povinnosti vyplývající z uvedené úmluvy nemají řádný dopad na použitelnost sm?rnice 77/799. Podle řecké vlády jsou tyto povinnosti v každém p?ípad? pokryty řlátkem 11 sm?rnice, který stanoví, že jejími ustanoveními nejsou dot?eny řirší závazky k vzájemnému poskytování údaj? podle jiných právních p?edpis?.

47 Tento argument musí být rovnou zamítnut. Není totiž pochyby o tom, že co se tý?e holdingových spole?ností založených podle lucemburského práva, nemají povinnosti vyplývající z úmluvy ze dne 1. dubna 1958 řirší dopad, pokud jde o poskytování údaj?. Naopak sm??ují k omezení, ba i k vylou?ení uvedeného poskytování, pokud jde o údaje týkající se uvedených holdingových spole?ností.

48 Z toho vyplývá, že řlátku 11 sm?rnice 77/799 se nelze platn? dovolávat v rámci sporu v p?vodním řízení.

49 Zadruhé francouzská vláda tvrdí, že z řl. 8 odst. 1 sm?rnice 77/799 vyplývá, že v

projednávaném případě tato směrnice nebrání použití úmluvy ze dne 1. dubna 1958, která vylučuje holdingové společnosti založené podle lucemburského práva ze systému výměny údajů mezi dotýcnými vnitrostátními orgány.

50 V tomto ohledu z čl. 8 odst. 1 směrnice 77/799 vyplývá, že tato směrnice neukládá členským státům provedení šetření ani poskytnutí údajů, pokud právní předpisy nebo správní praxe neopravují příslušné orgány členského státu, který má poskytnout údaj, k provedení takového šetření nebo k získávání a použití takových údajů pro vlastní účely.

51 Podle francouzské vlády se relevantní lucemburské právní předpisy omezují na požadavek, aby holdingové společnosti založené podle lucemburského práva poskytovaly pouze údaje o svém právním postavení, a stanoví, že od nich nelze požadovat žádné údaje pro daňové účely.

52 V důsledku toho, pokud příslušné lucemburské právní předpisy toto skutečně stanoví, což ověřit je v úči předkládajícího soudu, se na situaci holdingových společností založených podle lucemburského práva, co se týče vzájemné pomoci členských států v oblasti příjmů a nepříjmů daní, vztahuje čl. 8 odst. 1 směrnice 77/799.

53 Je tomu tak stejně ohledně úmluvy ze dne 1. dubna 1958, z níž vyplývá, že její smluvní strany ze systému údajů, který je jí stanoven, vyloučily uvedené holdingové společnosti.

54 Úmluva ze dne 1. dubna 1958 totiž pouze odráží stav lucemburských právních předpisů v dané oblasti, takže se na tuto úmluvu rovněž, pokud jde o její omezenou působnost, vztahuje čl. 8 odst. 1 směrnice 77/799.

55 Za těchto podmínek je třeba na této otázku odpovědět, že směrnice 77/799, a zejména její čl. 8 odst. 1 nebrání tomu, aby dva členské státy byly vázány mezinárodní úmluvou o zamezení dvojího zdanění a stanovení pravidel vzájemné správní pomoci v oblasti daní z příjmu a majetku, která ze své působnosti pro jeden členský stát vylučuje jednu kategorii daňových poplatníků podléhajících dani, na kterou se vztahuje uvedená směrnice, v rozsahu, v němž právní předpisy nebo správní praxe členského státu neopravují příslušný orgán, který má poskytnout údaje, k získávání a použití takových údajů pro vlastní účely uvedeného státu, což ověřit je v úči předkládajícího soudu.

K první otázce

56 Podstatou první otázky položené předkládajícím soudem je, zda ustanovení Smlouvy týkající se svobody usazování a volného pohybu kapitálu brání takovým vnitrostátním právním předpisům, jaké jsou dotčené v povodním řízení, které osvobozují od sporné daně společnosti usazené ve Francii, zatímco uvedené osvobození pro společnosti usazené v jiném členském státě podmiňuje existenci úmluvy o správní pomoci mezi Francouzskou republikou a tímto státem za účelem boje proti vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikem nebo skutečnosti, že na základě smlouvy obsahující ustanovení o zákazu diskriminace z důvodu státní příslušnosti tyto společnosti nesmí podléhat většímu zdanění než takovému, kterému podléhají společnosti usazené ve Francii.

57 Jelikož předkládající soud žádá, aby mu Soudní dvůr vyložil jak článek 52 Smlouvy týkající se svobody usazování, tak článek 73b Smlouvy týkající se volného pohybu kapitálu, je třeba určit, zda taková vnitrostátní právní úprava, jaká je dotčená v povodním řízení, může spadat do těchto svobod.

58 Co se týče článku 73b Smlouvy, je třeba připomenout, že právo nabývat, užívat a zcizovat nemovitosti na území jiného členského státu, které představuje nezbytný doplněk svobody

usazování, jak vyplývá z čl. 54 odst. 3 písm. e) Smlouvy o ES [nyní po změně čl. 44 odst. 2 písm. e) ES] způsobuje při svém výkonu pohyb kapitálu (rozsudek ze dne 25. ledna 2007, Festersen, C-370/05, Sb. rozh. s. I-1129, bod 22 a citovaná judikatura).

59 Podle ustálené judikatury zahrnuje pohyb kapitálu operace, prostřednictvím kterých nerezidenti uskutečňují investice do nemovitostí na území členského státu, jak vyplývá z klasifikace pohybu kapitálu uvedené v příloze I směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy [článek zrušený Amsterodamskou smlouvou] (Úř. věst. L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 13); tato klasifikace si zachovává, co se týče definice pojmu „pohyb kapitálu“, informativní hodnotu, kterou měla dříve (viz výše uvedený rozsudek Festersen, bod 23 a citovaná judikatura).

60 Je nesporné, že žalobkyně v původním řízení koupila jako holdingová společnost založená podle lucemburského práva nemovitosti ve Francii. Je nesporné, že taková přeshraniční investice představuje pohyb kapitálu ve smyslu uvedené klasifikace (viz rozsudek ze dne 5. července 2005, D., C-376/03, Sb. rozh. s. I-5821, bod 24).

61 Z toho vyplývá, že taková vnitrostátní právní úprava, jaká je dotčená v původním řízení, spadá do volného pohybu kapitálu.

62 Co se týče článku 52 Smlouvy, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že svoboda usazování, kterou tento článek přiznává příslušníkům Společenství a která zahrnuje jejich přístup k samostatné výdělečné činnosti a jejich výkon, jakož i zřizování a řízení podniků za stejných podmínek, které jsou stanoveny právními předpisy členského státu usazení pro jeho vlastní státní příslušníky, zahrnuje pro společnosti založené podle práva některého členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Společenství, právo vykonávat činnost v dotčeném členském státě prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení (rozsudky ze dne 23. února 2006, Keller Holding, C-471/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 29, a ze dne 14. září 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Sb. rozh. s. I-8203, bod 17 a citovaná judikatura).

63 Mimoto je pojem „usazování“ ve smyslu Smlouvy velmi širokým pojmem zahrnujícím možnost příslušníka Společenství podílet se stabilně a trvale na hospodářském životě jiného členského státu, než je stát jeho původu, a dosahovat přitom zisku, a tím podporovat vzájemné hospodářské a sociální prolínání uvnitř Společenství v oblasti samostatné výdělečné činnosti (viz zejména výše uvedený rozsudek Centro di Musicologia Walter Stauffer, bod 18 a citovaná judikatura).

64 Nicméně k tomu, aby se ustanovení týkající se práva na usazování mohla použít, je v zásadě nutné, aby byla zajištěna trvalá přítomnost v hostitelském členském státě, a v případě nabytí a vlastnictví nemovitostí, aby správa tohoto majetku byla aktivní (výše uvedený rozsudek Centro di Musicologia Walter Stauffer, bod 19).

65 Přestože v projednávané věci žalobkyně v původním řízení vlastní nemovitosti ve Francii, nevyplývá ani z popisu skutkového stavu poskytnutého předkládajícím soudem, ani z vyjádření předložených Soudnímu dvoru, že tyto nemovitosti vlastní v rámci výkonu svých činností nebo že sama svůj nemovitý majetek spravuje.

66 V důsledku toho je namístě dojít k závěru, že ustanovení upravující svobodu usazování se v zásadě za takových okolností, jako jsou okolnosti vyložené v předkládacím rozhodnutí, nepoužijí.

67 Z předcházejících úvah vyplývá, že je třeba prozkoumat, zda taková vnitrostátní právní úprava, jaká je dotčena ve věci v původním řízení, představuje omezení volného pohybu kapitálu.

68 V tomto ohledu je třeba úvodem připomenout, že i když přímé daně na základě ustálené judikatury spadají do pravomoci členských států, členské státy musejí nicméně při jejím výkonu dodržovat právo Společenství (viz zejména rozsudky ze dne 7. září 2004, Manninen, C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 19; ze dne 6. března 2007, Meilicke a další, C-292/04, Sb. rozh. s. I-1835, bod 19, a ze dne 24. května 2007, Holböck, C-157/05, Sb. rozh. s. I-4051, bod 21).

69 Z judikatury Soudního dvora rovněž vyplývá, že opatřeními zakázanými podle čl. 73b odst. 1 Smlouvy jako omezení pohybu kapitálu jsou také ta, která mohou odradit od investování v některém členském státě osoby, které nemají v tomto státě bydliště, nebo odradit osoby s bydlištěm v tomto členském státě od investování v jiných státech (výše uvedený rozsudek Festersen, bod 24 a citovaná judikatura).

70 Co se týče právnických osob se sídlem skutečné správy ve Francii, jsou tyto podle čl. 990 E bodu 3 CGI osvobozeny od sporné daně, pokud každoročně sdělí nebo přezvezmou 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, pojet akcií nebo jiných práv, které jsou v držení každého z nich, a údaje o jejich pobytu pro daňové účely.

71 Co se týče právnických osob, které mají sídlo v jiném členském státě než ve Francii, čl. 990 E bod 2 CGI stanoví, že jsou osvobozeny od sporné daně – stejně jako právnícké osoby se sídlem skutečné správy ve Francii – pokud každý rok sdělí umístění, popis a hodnotu nemovitostí ve svém vlastnictví k 1. lednu, totožnost a adresy svých společníků ke stejnému datu a pojet akcií nebo podílů, které jsou v držení každého z nich.

72 Podle téhož ustanovení CGI je nicméně mimoto nutné, aby byla uzavřena úmluva o správní pomoci v boji proti vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům nebo podle čl. 990 E bodu 3 CGI smlouva, podle které dotyčné právnícké osoby nesmí podléhat většímu daňovému zatížení než právnícké osoby se sídlem skutečné správy ve Francii.

73 Co se týče osvobození uvedeného v čl. 990 E bodě 2 CGI, úmluva, na kterou tento odstavec odkazuje, byla uzavřena, ale holdingové společnosti založené podle lucemburského práva, jako je žalobkyně v původním řízení, jsou z její působnosti vyloučeny, a tudíž se nemohou domáhat osvobození od sporné daně.

74 Co se týče právnických osob, které nemají sídlo správy ve Francii a které se mohou domáhat osvobození stanoveného v čl. 990 E bodě 3 CGI, je třeba uvést, že k tomuto dni nebyla mezi Francouzskou republikou a Lucemburským velkovévodstvím uzavřena žádná zvláštní úmluva, která by řešila otázky dvojího zdanění. Za těchto podmínek, a jak bylo jasné uvedeno v předkládacím rozhodnutí, daňový úřad ve věci v původním řízení na základě čl. 990 E bodu 3 CGI zamítl žádost o osvobození od sporné daně předloženou žalobkyní v původním řízení.

75 Z předcházejících úvah vyplývá, že aby se na ně vztahovalo osvobození od sporné daně podle článku 990 D a čl. 990 E bodu 2 a 3 CGI, podléhají právnícké osoby, které nemají sídlo správy ve Francii, na rozdíl od ostatních poplatníků dodatečné podmínce, totiž existenci úmluvy uzavřené mezi Francouzskou republikou a dotyčným státem.

76 V tomto ohledu je namístě uvést, že v případě neexistence takové úmluvy je právnícká osoba, která nemá sídlo správy ve Francii, zbavena možnosti požadovat úspěšné osvobození od

sporné dan? podle ?lánku 990 D a ?l. 990 E bod? 2 a 3 CGI. P?itom vzhledem ke skute?nosti, že p?ísluší samotným doty?ným stát?m, aby se rozhodly, zda se zavážou smluvní cestou, jeví se tato podmínka existence úmluvy o správní pomoci nebo smlouvy jako zp?sobilá zavést *de facto* pro tuto kategorii právnických osob stálý režim, ve kterém nebudou osvobozeny od sporné dan?.

77 Z toho vyplývá, že požadavky stanovené vnitrostátní právní úpravou dot?enou v p?vodním ?ízení pro osvobození od sporné dan? ?iní investice do nemovitostí mén? p?itažlivými pro takové spole?nosti-nerezidenty, jako jsou holdingové spole?nosti založené podle lucemburského práva.

78 Uvedená právní úprava tedy pro dot?ené právnické osoby p?edstavuje omezení zásady volného pohybu kapitálu, které je v zásad? zakázáno ?lánkem 73b Smlouvy.

79 Za t?chto podmínek je t?eba zat?etí a nakonec p?ezkoumat, zda omezení vyplývající ze sporné dan? je od?vodn?no naléhavým d?vodem obecného zájmu.

80 K tomu francouzská vláda tvrdí, že sporná da? tvo?í sou?ást souboru opat?ení boje proti vyhýbání se da?ovým povinnostem, jejímž cílem je motivovat právnické osoby, které drží p?ímo, nebo nep?ímo nemovitost ve Francii, aby odhalily identitu fyzických nebo právnických osob, které jsou jejich spole?níky.

81 Z judikatury Soudního dvora jist? vyplývá, že boj proti vyhýbání se da?ovým povinnostem p?edstavuje naléhavý d?vod obecného zájmu, který m?že od?vodnit omezení volného pohybu (viz výše uvedený rozsudek *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, bod 32, jakož i rozsudek ze dne 30. ledna 2007, *Komise v. Dánsko*, C?150/04, Sb. rozh. s. I?1163, bod 51 a citovaná judikatura).

82 Dot?ené omezení musí nicmén? být p?im??ené sledovanému cíli a nesmí p?ekra?ovat meze toho, co je nezbytné k dosažení uvedeného cíle (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky *Manninen*, bod 29; *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, bod 32; *Komise v. Dánsko*, bod 46, a rozsudek ze dne 5. ?ervence 2007, *Komise v. Belgie*, C?522/04, Sb. rozh. s. I?5701, bod 47).

83 Je tedy t?eba p?ezkoumat, zda sporná da? je p?im??ená pro boj proti vyhýbání se da?ovým povinnostem a zda nep?ekra?uje meze toho, co je nezbytné k dosažení tohoto cíle.

84 Podle francouzské vlády má sporná da? za cíl odradit poplatníky podléhající francouzské dani z majetku, aby takovému zdan?ní unikli tím, že založí spole?nosti, které se stanou vlastníky nemovitostí nacházejících se ve Francii, ve státech, které s Francouzskou republikou neuzav?ely úmluvu o správní pomoci nebo smlouvu obsahující ustanovení o zákazu diskriminace z d?vodu státní p?íslušnosti, na jejímž základ? tyto spole?nosti nesmí podléhat v?tšímu zdan?ní než takovému, kterému podléhají spole?nosti usazené ve Francii.

85 Sporná da? má zejména za cíl bojovat proti praxi spo?ívající v tom, že fyzické osoby, které mají da?ové bydlišt? ve Francii a jejichž nemovitosti by b?žn? podléhaly dani z majetku, zakládají spole?nosti, které mají da?ový domicil v jiném stát?, od n?hož Francouzská republika nem?že získat pat?í?né údaje o fyzických osobách, které drží v t?chto spole?nostech podíly.

86 Ukazuje se tedy, že rozhodujícím kritériem pro osvobození od dan? je ve skute?nosti zajišt?ní toho, že francouzská da?ová správa m?že požadovat p?ímo od zahrani?ních da?ových orgán? všechny údaje nezbytné pro prov??ení prohlášení spole?ností, které mají vlastnická a jiná práva *in rem* k nemovitému majetku ve Francii, v souladu s ?lánkem 990 E CGI, jakož i prohlášení fyzických osob s da?ovým bydlišt?m ve Francii týkající se jejich nemovitostí, které jsou p?edm?tem dan? z majetku.

87 Francouzská právní úprava dot?ená v p?vodním ?ízení tím, že zda?uje všechny spole?nosti,

kteřé nesplňují tento požadavek, má za následek zdanění nemovitého majetku společností použitých jako „zástřna“ fyzickými osobami, které by při neexistenci takovýchto společností podléhaly dani z majetku.

88 Sporná daň v důsledku toho umožňuje bojovat proti takovému postupu, jejichž jediným cílem je to, aby se fyzické osoby vyhnuly placení daní z majetku ve Francii, nebo přinejmenším uinit tyto postupy méně atraktivními. Je proto vhodná pro účely boje proti vyhýbání se daňovým povinnostem.

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

90 K tomu francouzská vláda uvádí, že restriktivní přístup k osvobození od sporné daně je nezbytný z důvodu těžkostí, které francouzské daňové orgány mají při dokazování vyhýbání se daňovým povinnostem, pokud neexistují spolehlivé údaje pro prověření údajů, které poskytli daňoví poplatníci ve svých daňových přiznáních.

91 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury odvodnění vycházející z boje proti vyhýbání se daňovým povinnostem může být přijato, pouze pokud se týká čistě vykonstruovaných operací, jejichž cílem je obejít daňový předpis, což vylučuje jakýkoli obecný předpoklad vyhýbání se daňovým povinnostem. Obecný předpoklad daňového úniku nebo vyhýbání se daňovým povinnostem nemůže tudíž postaovat, aby odvodnil daňové opatření, které ohrožuje cíle Smlouvy (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 26. září 2000, Komise v. Belgie, C-478/98, Recueil, s. I-7587, bod 45; ze dne 4. března 2004, Komise v. Francie, C-334/02, Recueil, s. I-2229, bod 27, jakož i ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, bod 50 a citovaná judikatura).

92 Rovněž podle ustálené judikatury Soudního dvora se členský stát může dovolávat směrnice 77/799, aby od příslušných orgánů jiného členského státu získal veškeré nezbytné údaje, které by mu mohly umožnit správné vyměření daní, které uvedená směrnice pokrývá (viz výše uvedené rozsudky Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, bod 71, a Komise v. Dánsko, bod 52). Krom toho z odpovědi na druhou předložnou otázku vyplývá, že sporná daň je pokryta směrnicí 77/799.

93 Z odpovědi na třetí položenou otázku jistě vyplývá, že v kontextu věci v původním řízení se na omezenou působnost úmluvy ze dne 1. dubna 1958 vztahují meze výměny údajů upravené čl. 8 odst. 1 směrnice 77/799, takže pro francouzské daňové orgány může být v případě holdingových společností založených podle lucemburského práva nemožné účinně bojovat proti vyhýbání se daňovým povinnostem.

94 Z judikatury nicméně rovněž vyplývá, že i když čl. 8 odst. 1 směrnice 77/799 neukládá daňovým orgánům členských států žádnou povinnost spolupracovat, pokud jejich právní předpisy nebo správní praxe příslušným orgánům brání, aby prováděly šetření nebo získávaly a používaly údaje pro vlastní účely těchto států, nemožnost požadovat takovou spolupráci nemůže odvodnit nepřiznání daňového zvýhodnění.

95 Nic totiž nebrání dotčeným daňovým orgánům, aby od poplatníka požadovaly důkazy, které by považovaly za nezbytné k jakémukoli vyměření dotčených daní, a případně odmítl požadované osvobození, pokud by tyto důkazy nebyly dodány (viz výše uvedený rozsudek Komise v. Dánsko, bod 54 a citovaná judikatura).

96 Nelze tak *a priori* vyloučit, že by poplatník mohl předložit příslušný listinný důkaz umožňující daňovým orgánům členského státu zdanění zřetelně a přesně ověřit, že se nepokouší vyhnout

se nebo obejit placení daní (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 8. července 1999, Baxter a další, C-254/97, Recueil, s. I-4809, body 19 a 20, a ze dne 10. března 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Sb. rozh. s. I-2057, bod 25).

97 Mimoto je namístě uvést, že za okolností věci v původním řízení může případná nemožnost požadovat spolupráci přímo od daňových orgánů Lucemburského velkovévodství ověření údajů ztížit.

98 Tato obtíž nemůže nicméně odvodnit kategorické odmítnutí přiznat daňovou výhodu pro investice uskutečněné investorem pocházejícím z tohoto členského státu. Když totiž holdingové společnosti založené podle lucemburského práva požadují osvobození od sporné daně, francouzské daňové orgány mohou požadovat od těchto společností důkazy, které považují za nezbytné k úplnému zajištění transparentnosti jejich vlastnických práv a struktury jejich akcionářů, a to nezávisle na existenci úmluvy o správní pomoci nebo smlouvy obsahující ustanovení o zákazu diskriminace v daňové oblasti.

99 Francouzská právní úprava dotčená v původním řízení neumožňuje společnostem, které nespadají do rozsahu působnosti úmluvy o správní pomoci a na které se nevztahuje smlouva stanovující ustanovení o zákazu diskriminace v daňové oblasti, ale které investují do nemovitostí ve Francii, aby předložily listinné důkazy umožňující prokázat totožnost jejich akcionářů a jakékoliv další údaje, které francouzské daňové orgány považují za nezbytné. V důsledku toho tyto právní předpisy za všech okolností brání tomu, aby tyto společnosti prokázaly, že nesledují podvodný cíl.

100 Z toho vyplývá, že francouzská vláda mohla přijmout méně omezující opatření, aby dosáhla cíle spočívajícího v boji proti vyhýbání se daňovým povinnostem.

101 Sporná daň tudíž nemůže být odvozena bojem proti vyhýbání se daňovým povinnostem.

102 V důsledku toho je třeba na první položenou otázku odpovědět, že článek 73b Smlouvy musí být vykládán v tom smyslu, že brání takovým vnitrostátním právním předpisům, jaké jsou dotčené v původním řízení, které osvobozují od sporné daně společnosti usazené ve Francii, zatímco toto osvobození pro společnosti usazené v jiném členském státě podmiňuje existenci úmluvy o správní pomoci uzavřené mezi Francouzskou republikou a tímto státem za účelem boje proti vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům nebo skutečnosti, že na základě smlouvy obsahující ustanovení o zákazu diskriminace z důvodu státní příslušnosti tyto společnosti nesmí podléhat většímu zdanění než takovému, kterému podléhají společnosti usazené ve Francii, a neumožňují společnostem usazené v jiném členském státě, aby poskytla důkazy umožňující prokázat totožnost svých akcionářů-fyzických osob.

Ke čtvrté otázce

103 S ohledem na odpovědi Soudního dvora na první tři otázky není na čtvrtou otázku položenou předkládajícím soudem třeba odpovídat.

K nákladům řízení

104 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníky řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

- 1) **Daň z tržní hodnoty nemovitostí, které vlastní právnické osoby ve Francii, představuje daň obdobné povahy, jako jsou daně uvedené v čl. 1 odst. 3 směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti příjmů a nepříjmů daní, ve znění směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992, která je vyňata z části majetku ve smyslu čl. 1 odst. 2 této směrnice.**
- 2) **Směrnice 77/799, ve znění směrnice 92/12, a zejména její čl. 8 odst. 1 nebrání tomu, aby dva členské státy byly vázány mezinárodní úmluvou o zamezení dvojího zdanění a stanovení pravidel vzájemné správní pomoci v oblasti daní z příjmu a majetku, která ze své povahy pro jeden členský stát vylučuje jednu kategorii daňových poplatníků podléhajících dani, na kterou se vztahuje uvedená směrnice, v rozsahu, v němž právní předpisy nebo správní praxe členského státu neopravují příslušný orgán, který má poskytnout údaje, k získávání a použití takových údajů pro vlastní účely uvedeného státu, což ovšem je v rozporu s předkládacím soudem.**
- 3) **Článek 73b Smlouvy o ES (nyní článek 56 ES) musí být vykládán v tom smyslu, že brání takovým vnitrostátním právním předpisům, jaké jsou dotčené v původním řízení, které osvobozují od daní z tržní hodnoty nemovitostí vlastních ve Francii právnickými osobami společností usazené ve Francii, zatímco toto osvobození pro společnosti usazené v jiném členském státě podmiňuje existenci úmluvy o správní pomoci uzavřené mezi Francouzskou republikou a tímto státem za účelem boje proti vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům nebo skutečnosti, že na základě smlouvy obsahující ustanovení o zákazu diskriminace z důvodu státní příslušnosti tyto společnosti nesmí podléhat většímu zdanění než takovému, kterému podléhají společnosti usazené ve Francii, a neumožňují společnostem usazeným v jiném členském státě, aby poskytla důkazy umožňující prokázat totožnost svých akcionářů-fyzických osob.**

Podpisy.

* Jednací jazyk: francouzština.