

Vec C-451/05

Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA)

proti

Directeur général des impôts,

Ministère public

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný

Cour de cassation (Francúzsko)]

„Priame dane – Dať z trhovej hodnoty nehnuteľného majetku, ktorý vlastní právnické osoby vo Francúzsku – Holdingové spoločnosti založené podľa luxemburského práva – Nepriznanie oslobodenia od dane – Smernica 77/799/EHS – Demonštratívny výpočet uvádzaných daní – Dať podobnej povahy – Obmedzenia výmeny informácií – Dvojstranná zmluva – článok 73b Zmluvy ES (teraz článok 56 ES) – Voľný pohyb kapitálu – Boj proti daňovým podvodom“

Abstrakt rozsudku

1. *Aproximácia právnych predpisov – Vzájomná pomoc orgánov členských štátov v oblasti priamych a nepriamych daní – Smernica 77/799*

(Smernica Rady 77/799, článok 1 ods. 2 a 3)

2. *Aproximácia právnych predpisov – Vzájomná pomoc orgánov členských štátov v oblasti priamych a nepriamych daní – Smernica 77/799*

(Smernica Rady 77/799, článok 8 ods. 1)

3. *Voľný pohyb kapitálu – Obmedzenia – Dať z trhovej hodnoty nehnuteľného majetku, ktorý vlastní právnické osoby*

[Zmluva ES, článok 73b (teraz článok 56 ES)]

1. Dať zavedená členským štátom z trhovej hodnoty nehnuteľného majetku, ktorý v tomto členskom štáte vlastní právnické osoby, predstavuje dať podobnej povahy, ako sú dane uvedené v článku 1 ods. 3 smernice Rady 77/799 týkajúcej sa vzájomnej pomoci kompetentných orgánov členských štátov v oblasti priameho alebo nepriameho zdaťovania, ktoré sú vyberané z časti kapitálu v zmysle článku 1 ods. 2 tejto smernice.

(pozri bod 37, bod 1 výroku)

2. Smernica 77/799 týkajúca sa vzájomnej pomoci kompetentných orgánov členských štátov v oblasti priameho alebo nepriameho zdaťovania a osobitne jej článok 8 ods. 1 nebráni tomu, aby dva členské štáty boli viazané medzinárodnou zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia a stanovení pravidiel vzájomnej administratívnej pomoci v oblasti daní z príjmov a kapitálu, ktorá zo svojej pôsobnosti v členskom štáte vylučuje kategóriu daňovníkov dane patriacej do uvedenej smernice, pokiaľ právna úprava alebo administratívna prax členského štátu, ktorý má poskytnúť

informáciu, nedovoľujú príslušnému orgánu, aby získaval alebo využíval tieto informácie na vlastné účely uvedeného členského štátu, čo musí overiť vnútroštátny súd.

(pozri bod 55, bod 2 výroku)

3. Článok 73b Zmluvy (teraz článok 56 ES) sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá oslobodzuje od dane z trhovej hodnoty nehnuteľného majetku, ktorý v tomto členskom štáte vlastní právnické osoby, spoločnosti so sídlom v ňom, zatiaľ čo vo vzťahu k spoločnostiam so sídlom v inom členskom štáte toto oslobodenie podmieňuje existenciou dohody o administratívnej pomoci v boji proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa plateniu daní uzavretej medzi predmetným členským štátom a takýmto iným 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 alebo spoločníkmi.

(pozri bod 102, bod 3 výroku)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 11. októbra 2007 (*)

„Priame dane – Daň z trhovej hodnoty nehnuteľného majetku, ktorý vlastní právnické osoby vo Francúzsku – Holdingové spoločnosti založené podľa luxemburského práva – Nepriznanie oslobodenia od dane – Smernica 77/799/EHS – Demonštratívny výpočet uvádzaných daní – Daň podobnej povahy – Obmedzenia výmeny informácií – Dvojstranná zmluva – Článok 73b Zmluvy ES (teraz článok 56 ES) – Voľný pohyb kapitálu – Boj proti daňovým podvodom“

Vo veci C-451/05,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Cour de cassation (Francúzsko) z 13. decembra 2005 a doručený Súdnemu dvoru 19. decembra 2005, ktorý súvisí s konaním:

Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA)

proti

Directeur général des impôts,

Ministère public,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory K. Lenaerts, sudcovia G. Arestis (spravodajca), E. Juhász, J. Malenovský a T. von Danwitz,

generálny advokát: J. Mazák,

tajomník: J. Swedenborg, referent,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 24. januára 2007,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA, v zastúpení: J. J. Gatineau, advokát,
- francúzska vláda, v zastúpení: G. de Bergues a J. C. Gracia, splnomocnení zástupcovia,
- grécka vláda, v zastúpení: S. Spyropoulos, Z. Chatzipavlou a K. Boskovits, splnomocnení zástupcovia,
- talianska vláda, v zastúpení: I. M. Braguglia, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- holandská vláda, v zastúpení: H. G. Sevenster a M. de Grave, splnomocnení zástupcovia,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: V. Jackson, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci T. Ward, barrister,
- Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: R. Lyal a J. P. Keppenne, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 26. apríla 2007,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 52 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 43 ES), a článku 73b Zmluvy ES (teraz článok 56 ES), ako aj článku 1 ods. 1 smernice Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 týkajúcej sa vzájomnej pomoci kompetentných orgánov členských štátov v oblasti priameho a nepriameho zdačovania (Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 (Ú. v. ES L 76, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179, ďalej len „smernica 77/799“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ďalej len „ELISA“) a generálnym riaditeľom daňovej správy, či táto spoločnosť podlieha dani z trhovej hodnoty nehnuteľného majetku, ktorý vlastní právnické osoby vo Francúzsku (ďalej len „sporná daň“).

Právny rámec

Právo Spoločenstva

3 Článok 1 smernice 77/799, ktorý má nadpis „Všeobecné ustanovenia“, stanovuje:

„1. V súlade s touto smernicou, kompetentné orgány členských štátov si vymenia akékoľvek informácie, ktoré by im umožnili uskutočniť správne stanovenie daní, pokiaľ ide o dane z príjmu a kapitálu...

2. Týkajú sa daní z príjmu a kapitálu bez ohľadu na spôsob, ako sú vyberané, daní z celkového príjmu, celkového kapitálu alebo časti príjmu, alebo kapitálu vrátane dane zo zisku, daní z príjmov z nakladania s hnuteľným alebo nehnuteľným majetkom, daní z vyplácaných miezd a plátov platených podnikmi, ako aj daní zo zhodnotenia majetku.

3. Dane, ktoré sú uvedené v odseku 2, sú v súhrnlosti tieto:

...

vo Francúzsku:

Impôt sur le revenu,

Impôt sur les sociétés,

Taxe professionnelle,

Taxe foncière sur le propriétés bâties,

Taxe foncière sur le propriétés non bâties;

...

4. Odsek 1 sa tiež vzťahuje na všetky identické alebo podobné dane uložené následne[,] či už dodatočne alebo namiesto daní uvedených v odseku 3...

...“

4 Články 2, 3 a 4 smernice 77/799 postupne obsahujú ustanovenia týkajúce sa výmeny na požiadanie, automatickej výmeny informácií a spontánnej výmeny informácií uvedených v článku 1 ods. 1 tejto smernice.

5 Článok 8 uvedenej smernice, ktorý má nadpis „Obmedzenia výmeny informácií“, znie:

„1. Táto smernica nezaväzuje na začatie zisťovania na získanie informácií, pokiaľ členský štát, ktorý má zodpovedať informáciu je obmedzený zákonmi alebo administratívnou praxou na začatie takéhoto zisťovania, alebo na získavanie a využívanie takto získaných informácií na vlastné účely [členskému štátu, ktorý má poskytnúť informáciu, bránia zákony alebo administratívna prax v tom, aby uskutočnil takéto zisťovanie, alebo aby získaval a využíval tieto informácie na vlastné účely – *neoficiálny preklad*].

2. Poskytnutie informácií môže byť odmietnuté tam, kde by to viedlo k odhaleniu obchodného, priemyselného, profesionálneho tajomstva alebo obchodného postupu, alebo informácií, ktorých odhalenie by odporovalo verejným zásadám.

3. Príslušné úrady členského štátu môžu odmietnuť poskytnúť informácie tam, kde je daný štát z praktických alebo právnych dôvodov neschopný podobné informácie poskytnúť.“

6 Článok 11 smernice 77/799, ktorý má nadpis „Uplatniteľnosť širších ustanovení o pomoci“, stanovuje, že „predchádzajúce ustanovenia nebudú prekážať plneniu žiadnych ďalších záväzkov

na výmenu informácií, ktoré môžu vyplývať z iných právnych aktov“.

Vnútroštátne právo

7 Články 990 D a 990 E Code général des impôts (všeobecný daňový zákonník, ďalej len „CGI“) v znení zákona č. 92-1376 z 30. decembra 1992 o rozpočte na rok 1993 (JORF č. 304 z 31. decembra 1992) stanovujú:

„Článok 990 D

Právnické osoby, ktoré priamo alebo sprostredkované vlastní jednu alebo viac nehnuteľností nachádzajúcich sa vo Francúzsku alebo sú držiteľmi práv *in rem* na takúto nehnuteľnosť, sú povinné platiť ročne daň vo výške 3 % z trhovej hodnoty takýchto nehnuteľností alebo práv.

Za osobu, ktorá sprostredkované vlastní alebo má právo k nehnuteľnosti 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.

Článok 990 E

Dani uvedenej v článku 990 D nepodliehajú:

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

2° Právnické osoby, ktoré majú svoje sídlo v krajine alebo na území, ktoré uzavreli s Francúzskom dohodu o administratívnej pomoci v boji proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa plateniu daní a ktoré každý rok najneskôr 15. mája oznámia na mieste stanovenom vyhláškou uvedenou v článku 990 F umiestnenie, opis a hodnotu nehnuteľností v ich 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 skutočné centrum riadenia vo Francúzsku, ani 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...”

Medzinárodné právo

8 Článok 21 ods. 1 Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia a stanovení pravidiel vzájomnej administratívnej pomoci v oblasti daní z príjmov a kapitálu uzavretej medzi Francúzskou republikou a Luxemburským veľkovojvodstvom a podpísanej 1. apríla 1958, ktorá bola zmenená a doplnená dodatkom podpísaným v Paríži 8. septembra 1970 (ďalej len „zmluva z 1. apríla 1958“), znie:

„Objavia, spoločnosti alebo skupiny jedného zo zmluvných štátov nebudú v druhom štáte

podlieha? žiadnej ?alšej alebo vyššej dani, než je da?, ktorá sa ukladá ob?anom, spoločnostiam alebo skupinám druhého štátu.“

9 ?lánok 22 ods. 1 zmluvy z 1. apríla 1958 stanovuje:

„Príslušné orgány obidvoch štátov si budú môc? bu? *ex offio* alebo na požiadanie vymie?a? pod podmienkou reciprocity také informácie, pri ktorých da?ové zákony obidvoch štátov umož?ujú, aby sa získavali prostredníctvom štandardných úradných postupov na ú?ely riadneho uplat?ovania tejto zmluvy...”

10 Na základe výmeny listov z 8. septembra 1970 týkajúcich sa zmluvy z 1. apríla 1958 francúzska a luxemburská vláda usúdili, že „táto zmluva sa od jej nadobudnutia účinnosti nemala uplat?ova? na holdingové spoločnosti v zmysle osobitnej luxemburskej právnej úpravy (v sú?asnosti zákon z 31. júla 1929 a zákonný dekrét z 27. decembra 1937), ani na príjmy, ktoré osoba rezident na da?ové ú?ely vo Francúzsku odvodzuje z týchto spoločností, ani na podiely tejto osoby v takých holdingových spoločnostiach“.

11 Zmluva o usadení medzi Francúzskou republikou a Luxemburským veľkovojvodstvom podpísaná v Paríži 31. marca 1930 obsahuje klauzulu o doložke najvyšších výhod.

12 Pod?a ?lánku 9 tejto zmluvy „Vysoké zmluvné strany sa zaväzujú v ?o najkratšom ?ase uzavrie? osobitnú zmluvu týkajúcu sa cieľ, priamych a nepriamych daní a odvodov, ktorým fyzické a právnické osoby podliehajú, a upravujúcu otázky dvojitého zdanenia“.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

13 ELISA je holdingová spoločnosť založená pod?a luxemburského práva, konkrétne pod?a ustanovení zákona z 31. júla 1929 o da?ovom režime uplat?ovanom na holdingové spoločnosti (Holding companies) (Mém. 1929, s. 685), zmeneného a doplneného veľkovojvodskou vyhláškou z 24. marca 1989 (Mém. A 1989, s. 181).

14 Pod?a ?lánku 1 druhého odseku tohto zákona je holdingová spoločnosť oslobodená od dane z príjmov, zvýšenia dane, dodato?nej dane, ako aj zrážkovej dane a je takisto oslobodená od obecných daní. V súlade s ?lánkom 1 šiestym odsekom uvedeného zákona má právo kontroly a vyšetrovania registrový orgán a je obmedzené na zistenie a preskúmanie skutkového stavu a informácií týkajúcich sa da?ového postavenia spoločnosti a informácií nevyhnutných na zabezpe?enie a overenie riadneho a presného uloženia daní a poplatkov, ktoré je spoločnosť povinná zaplati?.

15 Pod?a návrhu na začatie prejudiciálneho konania vlastní ELISA viaceré nehnuteľnosti na francúzskom území a z tohto dôvodu podlieha ustanoveniam ?lánku 990 D a nasl. CGI, ktoré zavádzajú spornú da?.

16 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania rovnako vyplýva, že ELISA podala da?ové priznania, ktoré vyžadoval zákon, avšak bez toho, aby zaplatila zodpovedajúce dane. Po tom, ?o da?ové orgány túto spoločnosť 18. decembra 1997 upovedomili o sankciách spojených s týmito da?ami, pristúpili k ich vymáhaniu. Ke?že jej s?ažnosť bola zamietnutá, ELISA podala proti generálnemu riaditeľovi da?ovej správy žalobu na Tribunal de grande instance de Paris s cieľom dosiahnu? zánik povinnosti zaplati? uvedené dane.

17 Po dvoch rozhodnutiach v jej neprospech, ktoré vydal Tribunal de grande instance de Paris 28. októbra 1999 a Cour d'appel de Paris 5. júla 2001, ELISA podala dovolanie.

18 Cour de cassation rozhodol o prerušení konania a položil Súdnemu dvoru nasledujúce

prejudiciálne otázky:

„1. Bránia článok 52 a nasl. a článok 73b a nasl. Zmluvy ES právnej úprave, akou je právna úprava obsiahnutá v článku 990 D a nasl. [CGI], ktorá poskytuje právnickým osobám so skutočným centrom riadenia vo Francúzsku možnosť oslobodenia od [spornej] dane a ktorá v prípade právnických osôb so skutočným centrom riadenia na území inej krajiny, hoci by išlo o členský štát Európskej únie, podmieňuje túto možnosť existenciou dohody o administratívnej pomoci v boji proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa plateniu daní uzavretej medzi Francúzskom a takýmto štátom alebo skutočnosťou, že podľa zmluvy obsahujúcej ustanovenie o zákaze diskriminácie z dôvodu štátnej príslušnosti nesmú byť tieto právnické osoby zdaňované viac ako právnické osoby so skutočným centrom riadenia vo Francúzsku?

2. Predstavuje daň, akou je sporná daň, daň z kapitálu v zmysle článku 1 smernice [77/799]?

3. V prípade kladnej odpovede, bránia povinnosti, ktoré členskými štátmi ukladá v oblasti vzájomnej pomoci v daňových veciach smernica [77/799], tomu, aby členské štáty uplatňovali podľa dvojstrannej dohody o administratívnej pomoci v daňových veciach povinnosti rovnakej povahy, pričom vylúčia jednu skupinu daňovníkov, akou sú luxemburské holdingové spoločnosti?

4. Ukladajú článok 52 a nasl. a článok 73b a nasl. Zmluvy ES členskému štátu, ktorý uzavrel s inou krajinou, či už členskými štátmi Európskej únie alebo nie, dohodu obsahujúcu ustanovenie o zákaze diskriminácie v oblasti daní, povinnosť priznať právnickej osobe, ktorá má skutočné centrum riadenia na území iného členského štátu, rovnaké výhody, ako sú výhody stanovené v tomto ustanovení, ak táto osoba vlastní jednu alebo viac nehnuteľností na území prvého členského štátu a druhý členský štát nie je viazaný voči prvému obdobným ustanovením?“

O prejudiciálnych otázkach

19 Na úvod treba uviesť, že spor vo veci samej sa vzťahuje na skutkový stav týkajúci sa členských štátov, a nie tretích krajín. Preto sa odpovede na prejudiciálne otázky týkajú iba vzťahov medzi členskými štátmi.

O druhej otázke

20 Svojou druhou otázkou, ktorú je potrebné preskúmať v prvom rade, sa vnútroštátny súd pýta, či sporná daň predstavuje daň z kapitálu v zmysle článku 1 smernice 77/799.

21 V tomto ohľade je potrebné v prvom rade pripomenúť, že z článku 1 ods. 2 smernice 77/799 vyplýva, že za dane z príjmu a kapitálu sa bez ohľadu na spôsob, ako sú vyberané, považujú dane z celkového príjmu, celkového kapitálu alebo časti príjmu alebo kapitálu, vrátane dane zo zisku, daní z príjmov z nakladania s hnuteľným alebo nehnuteľným majetkom, daní z vyplácaných miezd a plátov platených podnikmi, ako aj daní zo zhodnotenia majetku.

22 Z tohto ustanovenia jasne vyplýva, že okrem daní z celkového príjmu a celkového kapitálu sa smernica 77/799 týka aj daní vyberaných z prvkov príjmu alebo kapitálu. Z toho plynie, že také dane tvoria bez ohľadu na ich názov takisto súčasť daní, pri ktorých si kompetentné orgány členských štátov vymieňajú v súlade so smernicou 77/799 akékoľvek informácie, ktoré im umožňujú uskutočniť správne stanovenie uvedených daní.

- 23 V druhom rade, podľa ?lánku 1 ods. 3 smernice 77/799 patria medzi dane uvedené v odseku 2 tohto ?lánku, pokia? ide o Francúzsko, najmä „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 ustanovenia ?lánku 1 ods. 3 smernice 77/799 jednozna?ne vyplýva, že výpo?et daní uvádzaných v tomto ?lánku nie je vy?erpávajúci.
- 25 Za týchto podmienok treba hne? odmietnu? tvrdenie, že ?lánok 1 ods. 3 smernice 77/799 nemožno uplatni? na spor vo veci samej preto, lebo sporná da? sa nenachádza medzi da?ami uvedenými v tomto ustanovení.
- 26 Demonštratívny charakter výpo?tu daní nachádzajúcich sa v ?lánku 1 ods. 3 smernice 77/799 potvrdzuje odsek 4 tohto ?lánku, ktorý stanovuje, že kompetentné orgány ?lenských štátov si takisto vymie?ajú akéko?vek informácie, ktoré im umožňujú uskuto?ni? správne stanovenie daní s identickou alebo podobnou povahou, ktoré boli uložené okrem alebo namiesto daní uvedených v odseku 3 uvedeného ?lánku.
- 27 Francúzska vláda plne uznáva, že výpo?et daní uvádzaných v ?lánku 1 ods. 3 smernice 77/799 nie je vy?erpávajúci, avšak tvrdí, že charakteristické znaky spornej dane ju neumožňujú považova? za da? z kapitálu v zmysle ?lánku 1 ods. 1 až 3 smernice 77/799, a toto ustanovenie preto nemožno uplatni? na spor vo veci samej.
- 28 V tejto súvislosti uvedená vláda tvrdí, že po prvé sporná da? nie je ukladaná fyzickým osobám, ale právnickým osobám, a po druhé ú?elom tejto dane je bojova? proti da?ovým únikom.
- 29 Pokia? ide o prvé uvádzané tvrdenie, je namieste hne? konštatova?, že z ?lánku 1 ods. 3 smernice 77/799 vyplýva, že medzi dane, pri ktorých si kompetentné orgány ?lenských štátov vymie?ajú akéko?vek informácie, ktoré im umožňujú uskuto?ni? správne stanovenie týchto daní, patria dane, ktoré sa takisto ukladajú právnickým osobám, akou je „taxe professionnelle“, na ktorú výslovne odkazuje ?lánok 1 ods. 3 smernice 77/799.
- 30 Z toho plynie, že argumentácia založená na tom, že dane uvádzané v smernici 77/799 sa netýkajú právnických osôb, musí byť odmietnutá.
- 31 Pokia? ide o druhé tvrdenie uvádzané francúzskou vládou, treba uvies?, že aj za predpokladu, že by ú?elom spornej dane bolo bojova? proti da?ovým únikom, táto okolnosť nemôže mať v žiadnom prípade sama osebe za následok spochybnenie uplatnite?nosti smernice 77/799 na spor vo veci samej.
- 32 Okrem toho je namieste pripomenú?, že smernica 77/799 stanovila mechanizmy ur?ené na posilnenie spolupráce medzi da?ovými úradmi vnútri Spolo?enstva práve kvôli boju proti da?ovým únikom a vyhýbaniu sa plateniu daní, ako aj kvôli umožneniu správneho vymerania daní z príjmov a z kapitálu (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 13. apríla 2000, W. N., C?420/98, Zb. s. I?2847, bod 22, a z 26. januára 2006, Komisia/Rada, C?533/03, Zb. s. I?1025, body 70 a 71).
- 33 Zdá sa však, že francúzska vláda sa snaží týmto tvrdením poukáza? na to, že spornú da? nemožno považova? za da? z kapitálu v zmysle smernice 77/799. Toto tvrdenie podľa nej potvrdzuje skuto?nosť, že sporná da? je ukladaná právnickým osobám.
- 34 Túto argumentáciu však treba odmietnu?.
- 35 Okrem skuto?nosti, že smernica 77/799 vôbec nevyly?uje zo svojej pôsobnosti dane, ktoré

sa ukladajú právnickým osobám, ako už bolo zdôraznené v bode 29 tohto rozsudku, totiž treba pripomenúť, že spornej dani podliehajú právnické osoby, ktoré sú vlastníelmi nehnuteľností nachádzajúcich sa vo Francúzsku, a že sa vypočítava v pomere k hodnote tohto majetku.

36 Je nutné konštatovať, že uvedená daň je ukladaná na čas majetku dotknutej právnickej osoby. Patrí teda medzi dane, ktoré sú bez ohľadu na ich názov vyberané z časti príjmu alebo kapitálu v zmysle článku 1 ods. 2 smernice 77/799.

37 Zo všetkých predchádzajúcich úvah vyplýva, že na druhú otázku treba odpovedať tak, že sporná daň predstavuje daň podobnej povahy, ako sú dane uvedené v článku 1 ods. 3 smernice 77/799, ktoré sú vyberané z časti kapitálu v zmysle článku 1 ods. 2 tejto smernice.

O tretej otázke

38 Na zodpovedanie tejto otázky je potrebné pripomenúť jednak povinnosti uložené členským štátom, ktoré vyplývajú z relevantných ustanovení smernice 77/799, a jednak povinnosti, ktoré majú dva členské štáty dotknuté touto vecou podľa zmluvy z 1. apríla 1958.

39 Pokiaľ ide o povinnosti uložené smernicou 77/799, treba na úvod spresniť, že podľa ustanovení odsekov 1, 3 a 4 článku 1 tejto smernice si kompetentné orgány členských štátov vymieňajú akékoľvek informácie, ktoré im umožňujú uskutočniť správne stanovenie daní z príjmov a kapitálu a daní podobnej povahy, akou je aj sporná daň.

40 Ďalej podľa článku 2 smernice 77/799 dochádza k týmto výmenám informácií na požiadanie príslušného orgánu dotknutého členského štátu. Ako vyplýva z článku 3 tejto smernice, príslušné orgány členských štátov si v určitých prípadoch uvedených v smernici vymieňajú informácie aj automaticky bez predchádzajúceho požiadania, alebo dokonca spontánne podľa jej článku 4.

41 V tomto ohľade článok 8 ods. 1 smernice 77/799 stanovuje, že táto smernica nezaväzuje na začatie zisťovania na získanie informácií, pokiaľ členskému štátu, ktorý má poskytnúť informáciu, bránia zákony alebo administratívna prax v tom, aby uskutočnil takéto zisťovanie, alebo aby získaval a využíval tieto informácie na vlastné účely.

42 Napokon podľa článku 11 smernice 77/799 jej ustanovenia neprekážajú plneniu žiadnych ďalších záväzkov na výmenu informácií, ktoré môžu vyplývať z iných právnych aktov.

43 Čo sa týka povinností vyplývajúcich zo zmluvy z 1. apríla 1958, článok 22 ods. 1 tejto zmluvy stanovuje, že správne orgány oboch dotknutých štátov – teda Francúzskej republiky a Luxemburského veľkovojvodstva – si môžu buď *ex officio* alebo na požiadanie vymieňať pod podmienkou reciprocity také informácie, pri ktorých vnútroštátne daňové zákony umožňujú, aby sa získavali prostredníctvom štandardných úradných postupov na účely riadneho uplatňovania tejto zmluvy. Táto výmena informácií sa však netýka holdingových spoločností založených podľa luxemburského práva.

44 Zo znenia uvedenej zmluvy jasne vyplýva, že stanovuje povinnosti rovnakej povahy, ako sú povinnosti vyplývajúce zo smernice 77/799.

45 Za týchto okolností sa vnútroštátny súd pýta, či povinnosti, ktoré členským štátom ukladá v oblasti vzájomnej pomoci v daňových veciach smernica 77/799, bránia tomu, aby členské štáty uplatňovali povinnosti vyplývajúce zo zmluvy z 1. apríla 1958.

46 V tomto ohľade sa po prvé tvrdí, že povinnosti vyplývajúce z uvedenej zmluvy nemajú žiaden vplyv na uplatnenosť smernice 77/799. Podľa gréckej vlády sú tieto povinnosti v každom prípade pokryté článkom 11 smernice, ktorý stanovuje, že jej ustanovenia neprekážajú

plneniu žiadnych ďalších záväzkov na výmenu informácií, ktoré môžu vyplývať z iných právnych aktov.

47 Toto tvrdenie treba hne odmietnuť. Je totiž nepochybné, že čo sa týka holdingových spoločností založených podľa luxemburského práva, povinnosti vyplývajúce zo zmluvy z 1. apríla 1958 nemajú širší rozsah vo vzťahu k výmene informácií. Naopak, smerujú k obmedzeniu, ba až k vylúčeniu uvedenej výmeny, pokiaľ sa týka informácií o uvedených holdingových spoločnostiach.

48 Z toho plynie, že na článok 11 smernice 77/799 sa nemožno v rámci sporu vo veci samej platne odvolávať.

49 Po druhé francúzska vláda tvrdí, že z ustanovenia článku 8 ods. 1 smernice 77/799 vyplýva, že smernica nebráni, aby sa v prejednávanej veci uplatňovala zmluva z 1. apríla 1958, ktorá zo systému výmeny informácií medzi dotknutými vnútroštátnymi orgánmi vylučuje holdingové spoločnosti založené podľa luxemburského práva.

50 V tomto ohľade z článku 8 ods. 1 smernice 77/799 vyplýva, že smernica nezaväzuje členské štáty na začatie zisťovania na získanie informácií, pokiaľ členskému štátu, ktorý má poskytnúť informáciu, bránia zákony alebo administratívna prax v tom, aby uskutočnil takéto zisťovanie, alebo aby získaval a využíval tieto informácie na vlastné účely.

51 Podľa francúzskej vlády relevantná luxemburská právna úprava vyžaduje iba to, aby holdingové spoločnosti založené podľa luxemburského práva poskytli informácie o svojom právnom postavení, a stanovuje, že od nich nemožno požadovať žiadne informácie na ďalšie účely.

52 Preto, pokiaľ relevantná luxemburská právna úprava skutočne tak znie, čo musí overiť vnútroštátny súd, situácia holdingových spoločností založených podľa luxemburského práva patrí, čo sa týka vzájomnej pomoci členských štátov v oblasti priamych a nepriamych daní, do pôsobnosti článku 8 ods. 1 smernice 77/799.

53 Rovnako to platí o zmluve z 1. apríla 1958, z ktorej vyplýva, že zmluvné strany vylúčili uvedené holdingové spoločnosti zo systému informácií, ktorý je touto stanovený.

54 Zmluva z 1. apríla 1958 totiž iba odráža stav luxemburskej právnej úpravy v tejto oblasti, takže táto zmluva rovnako spadá, čo sa týka jej obmedzenej pôsobnosti, pod článok 8 ods. 1 smernice 77/799.

55 Za týchto okolností treba odpovedať na tretiu otázku tak, že smernica 77/799 a osobitne jej článok 8 ods. 1 nebránia tomu, aby dva členské štáty boli viazané medzinárodnou zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia a stanovení pravidiel vzájomnej administratívnej pomoci v oblasti daní z príjmov a kapitálu, ktorá zo svojej pôsobnosti v členskom štáte vylučuje kategóriu daňovníkov dane patriacej do uvedenej smernice, pokiaľ právna úprava alebo administratívna prax členského štátu, ktorý má poskytnúť informáciu, nedovoľujú príslušnému orgánu, aby získaval alebo využíval tieto informácie na vlastné účely uvedeného členského štátu, čo musí overiť vnútroštátny súd.

O prvej otázke

56 Svojou prvou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či ustanovenia Zmluvy týkajúce sa slobody usadiť sa a voľného pohybu kapitálu bránia vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá oslobodzuje spoločnosti so sídlom vo Francúzsku od spornej dane, zatiaľ čo vo vzťahu k spoločnostiam so sídlom v inom členskom štáte toto

oslobodenie podmienky existenciou dohody o administratívnej pomoci v boji proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa plateniu daní uzavretej medzi Francúzskou republikou a takýmto štátom alebo skutočnosťou, že podľa zmluvy obsahujúcej ustanovenie o zákaze diskriminácie z dôvodu štátnej príslušnosti nesmú byť tieto spoločnosti zdávané viac ako spoločnosti so sídlom vo Francúzsku.

57 Keďže vnútroštátny súd žiada Súdny dvor, aby mu poskytol výklad tak článku 52 Zmluvy týkajúceho sa slobody usadiť sa, ako aj článku 73b Zmluvy týkajúceho sa voľného pohybu kapitálu, je potrebné určiť, či vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, môže patriť do pôsobnosti týchto slobôd.

58 Pokiaľ ide o článok 73b Zmluvy, je vhodné pripomenúť, že právo nadobúdať, užívať a scudzovať nehnuteľný majetok na území iného členského štátu, ktoré predstavuje nevyhnutný doplnok slobody usadiť sa, ako to vyplýva z článku 54 ods. 3 písm. e) Zmluvy ES [zmenený, teraz článok 44 ods. 2 písm. e) ES], spôsobuje pri svojom výkone pohybu kapitálu (rozsudok z 25. januára 2007, Festersen, C-370/05, Zb. s. I-1129, bod 22 a citovaná judikatúra).

59 Podľa ustálenej judikatúry pohybu kapitálu zahŕňajú operácie, ktorými nerezidenti vykonávajú investície do nehnuteľného majetku na území členského štátu, ako to vyplýva z nomenklatúry kapitálových pohybov uvedenej v prílohe 1 smernice Rady 88/361/EHS z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 zmluvy [článok zrušený Amsterdamskou zmluvou] (Ú. v. ES L 178, s. 5; Mim. vyd. 10/001, s. 10), pričom táto nomenklatúra si zachováva svoj orientačný charakter pre definovanie pojmu pohybu kapitálu (pozri rozsudok Festersen, už citovaný, bod 23 a citovanú judikatúru).

60 Je nesporné, že žalobca vo veci samej, holdingová spoločnosť založená podľa luxemburského práva, uskutočnil nákupy nehnuteľností vo Francúzsku. Niet pochyb, že taká cezhraničná investícia predstavuje pohyb kapitálu v zmysle uvedenej nomenklatúry (pozri rozsudok z 5. júla 2005, D., C-376/03, Zb. s. I-5821, bod 24).

61 Z toho plynie, že vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, patrí do pôsobnosti voľného pohybu kapitálu.

62 Pokiaľ ide o článok 52 Zmluvy, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že sloboda usadiť sa, ktorú tento článok priznáva príslušníkom Spoločenstva a ktorá im umožňuje začatie a vykonávanie samostatných zárobkových činností, ako aj založenie a vedenie podnikov za tých istých podmienok, aké určuje právna úprava členského štátu usadenia pre jeho vlastných príslušníkov, zahŕňa pre spoločnosti založené podľa práva členského štátu, ktoré majú svoje štatutárne sídlo, ústredie riadenia alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti vnútri Spoločenstva, právo vykonávať svoju činnosť v dotknutom členskom štáte prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia (rozsudky z 23. februára 2006, Keller Holding, C-471/04, Zb. s. I-2107, bod 29; a zo 14. septembra 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Zb. s. I-8203, bod 17 a citovaná judikatúra).

63 Okrem toho, pojem usadenie sa v zmysle Zmluvy je veľmi široký pojem, ktorý pre štátneho príslušníka Spoločenstva zahŕňa možnosť trvale a nepretržite sa zúčastňovať na hospodárskom živote v inom členskom štáte, ako je jeho štát pôvodu, a mať z toho prospech, čím podporuje vzájomné hospodárske a sociálne prenikanie vnútri Spoločenstva v oblasti samostatných zárobkových činností (pozri najmä rozsudok Centro di Musicologia Walter Stauffer, už citovaný, bod 18 a citovanú judikatúru).

64 Na to, aby bolo možné uplatniť ustanovenia týkajúce sa práva usadiť sa, je však v zásade potrebné, aby bola zaručená stála prítomnosť v hostiteľskom členskom štáte a aby bola v

prípade nadobudnutia a držby nehnuteľností správa tohto majetku aktívna (rozsudok Centro di Musicologia Walter Stauffer, už citovaný, bod 19).

65 V tejto veci síce žalobca vo veci samej vlastní nehnuteľný majetok vo Francúzsku, ale z opisu skutkového stavu, ktorý poskytol vnútroštátny súd, ani z pripomienok predložených Súdnemu dvoru nevyplýva, že by vlastnil tieto nehnuteľnosti v rámci výkonu svojich činností alebo že by sám spravoval svoj nehnuteľný majetok.

66 Preto je namieste záver, že na okolnosti, aké sú uvedené v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, sa v zásade neuplatnia ustanovenia upravujúce slobodu usadiť sa.

67 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že je vhodné skúmať, či taká vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, predstavuje obmedzenie pohybu kapitálu.

68 V tomto ohľade je na úvod dôležité pripomenúť, že z ustálenej judikatúry vyplýva, že hoci priame dane patria do právomoci členských štátov, členské štáty ich musia uplatňovať v súlade s právom Spoločenstva (pozri najmä rozsudky zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 19; zo 6. marca 2007, Melicke a i., C-292/04, Zb. s. I-1835, bod 19, a z 24. mája 2007, Holböck, C-157/05, Zb. s. I-4051, bod 21).

69 Z judikatúry Súdného dvora rovnako vyplýva, že opatrenia zakázané článkom 73b ods. 1 Zmluvy ako obmedzenia pohybu kapitálu zahŕňajú opatrenia, ktoré sú spôsobilé odradiť nerezidentov od investovania v členskom štáte alebo odradiť rezidentov tohto členského štátu od investovania v iných štátoch (rozsudok Festersen, už citovaný, bod 24 a citovaná judikatúra).

70 Čo sa týka právnických osôb so skutočným centrom riadenia vo Francúzsku, tieto sú podľa článku 990 E bodu 3 CGI oslobodené od spornej dane, 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.

71 Čo sa týka právnických osôb, ktoré majú svoje sídlo v inom štáte než vo Francúzsku, článok 990 E bod 2 CGI stanovuje, že tieto sú oslobodené od spornej dane – rovnako ako právnické osoby so skutočným centrom riadenia vo Francúzsku –, pokiaľ každoročne oznámia umiestnenie, opis a hodnotu nehnuteľností v ich 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.

72 Podľa toho istého ustanovenia CGI je však navyše nevyhnutné, aby bola uzavretá dohoda o administratívnej pomoci v boji proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa plateniu daní alebo v súlade s článkom 990 E bodom 3 CGI zmluva, podľa ktorej nesmú dotknuté právnické osoby podliehať väčšiemu daňovému zaťaženiu, než je zaťaženie právnických osôb so skutočným centrom riadenia vo Francúzsku.

73 Pokiaľ ide o oslobodenie uvedené v článku 990 E bode 2 CGI, dohoda, na ktorú odkazuje tento článok, bola uzavretá, ale holdingové spoločnosti založené podľa luxemburského práva, ako je žalobca vo veci samej, sú z jej pôsobnosti vylúčené, a preto sa nemôžu dovoliť oslobodenia od spornej dane.

74 Čo sa týka právnických osôb, ktoré nemajú centrum riadenia vo Francúzsku a ktoré sa môžu dovoliť oslobodenia stanoveného v článku 990 E bode 3 CGI, je potrebné uviesť, že žiadna osobitná dohoda, ktorá by upravovala otázky dvojitého zdaňovania, nebola do dnešného dňa medzi Francúzskou republikou a Luxemburským veľkovojvodstvom uzavretá. Ako bolo jasne

uvedené v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, práve za týchto okolností v konaní vo veci samej daťové orgány zamietli podľa ustanovenia článku 990 E bodu 3 CGI žiadosť o oslobodenie od spornej dane, ktorú podal žalobca.

75 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že na to, aby mohli byť právnické osoby, ktoré nemajú centrum riadenia vo Francúzsku, oslobodené od spornej dane podľa článku 990 D a článku 990 E bodov 2 a 3 CGI, podliehajú dodatočnej podmienke spočívajúcej v existencii dohody uzavretej medzi Francúzskou republikou a dotknutým štátom.

76 V tomto ohľade je namieste uviesť, že v prípade, ak taká dohoda neexistuje, je právnická osoba, ktorá nemá centrum riadenia vo Francúzsku, pozbavená možnosti úspešne žiadať o oslobodenie od spornej dane podľa článkov 990 D a 990 E bodov 2 a 3 CGI. Vzhľadom na skutočnosť, že iba dotknuté štáty rozhodujú, či sa zaviazu zmluvou, sa pritom ukazuje, že podmienka spočívajúca v existencii dohody o administratívnej pomoci alebo zmluvy je *de facto* spôsobilá viesť pre túto kategóriu právnických osôb k trvalému režimu neoslobodenia od spornej dane.

77 Z toho plynie, že požiadavky stanovené vnútroštátnou právnou úpravou, o ktorú ide vo veci samej, na oslobodenie od spornej dane robia investície do nehnuteľností vo Francúzsku menej atraktívne pre spoločnosti nerezidentov, akými sú holdingové spoločnosti založené podľa luxemburského práva.

78 Uvedená právna úprava teda predstavuje pre dotknuté právnické osoby obmedzenie zo zásady voľného pohybu kapitálu, ktoré je vo všeobecnosti zakázané článkom 73b Zmluvy.

79 Za týchto okolností treba v treťom a poslednom rade preskúmať, či obmedzenie vyplývajúce zo spornej dane je odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu.

80 V tejto súvislosti francúzska vláda tvrdí, že sporná daň je jedným z prostriedkov boja proti daňovým únikom a jej účelom je podnietiť právnické osoby, ktoré priamo alebo nepriamo vlastnia nehnuteľnosť vo Francúzsku, aby prezradili totožnosť fyzických alebo právnických osôb, ktoré sú ich spoločníkmi.

81 Z judikatúry Súdneho dvora skutočne vyplýva, že boj proti daňovým únikom predstavuje naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý môže odôvodniť obmedzenie voľného pohybu (pozri rozsudky Centro di Musicologia Walter Stauffer, už citovaný, bod 32, ako aj z 30. januára 2007, Komisia/Dánsko, C-150/04, Zb. s. I-1163, bod 51 a citovanú judikatúru).

82 Predmetné obmedzenie však musí byť vhodné na sledovaný cieľ a nesmie ísť nad rámec toho, čo je na dosiahnutie tohto cieľa nevyhnutné (pozri v tomto zmysle rozsudky Manninen, už citovaný, bod 29; Centro di Musicologia Walter Stauffer, už citovaný, bod 32; Komisia/Dánsko, už citovaný, bod 46, a z 5. júla 2007, Komisia/Belgicko, C-522/04, Zb. s. I-5701, bod 47).

83 Je teda potrebné preskúmať, či sporná daň je vhodná na boj proti daňovým únikom a či nejde nad rámec toho, čo je na dosiahnutie tohto cieľa nevyhnutné.

84 Podľa francúzskej vlády je účelom spornej dane odradiť daňovníkov francúzskej dane z kapitálu od vyhýbania sa takému zdaneniu tým, že založia spoločnosti, ktoré sa stanú vlastníkami nehnuteľností nachádzajúcich sa vo Francúzsku, v štátoch, ktoré s Francúzskou republikou neuzavreli dohodu o administratívnej pomoci alebo zmluvu obsahujúcu ustanovenie o zákaze diskriminácie z dôvodu štátnej príslušnosti, podľa ktorej nesmú byť tieto spoločnosti zdaňované viac ako spoločnosti usadené vo Francúzsku.

85 Účelom spornej dane je osobitne bojovať proti praktikám spočívajúcim v tom, že fyzické osoby rezidenti na daňové úzely vo Francúzsku, ktorých nehnuteľnosti by normálne podliehali dani z kapitálu, založia spoločnosti rezidentov na daňové úzely v inom štáte, od ktorého Francúzska republika nemôže získať potrebné informácie o fyzických osobách, ktoré majú podiely v týchto spoločnostiach.

86 Preto sa zdá, že rozhodujúcim kritériom pre oslobodenie od dane je v skutočnosti zabezpečenie, aby francúzska daňová správa mohla požadovať priamo od zahraničných daňových orgánov všetky informácie nevyhnutné na krížovú kontrolu vyhlásení spoločností, ktoré majú vlastnícke alebo iné práva *in rem* k nehnuteľnému majetku vo Francúzsku podľa článku 990 E CGI, rovnako ako vyhlásení fyzických osôb rezidentov na daňové úzely vo Francúzsku vo vzťahu k svojmu majetku, ktorý je predmetom dane z kapitálu.

87 Francúzska právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, spôsobuje zdanením všetkých spoločností, ktoré nespĺňajú túto požiadavku, zdanenie nehnuteľného majetku spoločností použitých ako „clona“ fyzickými osobami, ktoré by v prípade, ak by také spoločnosti neexistovali, podliehali dani z kapitálu.

88 Sporná daň preto umožňuje bojovať proti postupom, ktorých jediným cieľom je to, aby sa fyzické osoby vyhli plateniu dane z kapitálu vo Francúzsku, alebo ich prinajmenšom urobí menej atraktívnymi. Je preto vhodná na účely boja proti daňovým únikom.

89 Zostáva však určiť, či sporná daň nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie tohto cieľa.

90 V tomto ohľade francúzska vláda uvádza, že zúčujúci prístup k oslobodeniu od spornej dane je nevyhnutný z dôvodu ťažkostí, ktoré majú francúzske daňové orgány pri dokazovaní daňových únikov, pokiaľ neexistujú spoľahlivé informácie na krížovú kontrolu informácií, ktoré poskytli daňovníci vo svojich daňových priznaniach.

91 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry možno odôvodnenie založené na boji proti daňovým únikom pripustiť iba vtedy, ak sa týka úplne umelých konštrukcií, ktorých cieľom je obísť daňové právo, čo vylučuje akúkoľvek všeobecnú domnienku daňových únikov. Všeobecná domnienka daňových únikov alebo vyhýbania sa plateniu daní teda nemôže postačovať na odôvodnenie daňového opatrenia, ktoré je na ujmu cieľov Zmluvy (pozri v tomto zmysle rozsudky z 26. septembra 2000, Komisia/Belgicko, C-478/98, Zb. s. I-7587, bod 45; zo 4. marca 2004, Komisia/Francúzsko, C-334/02, Zb. s. I-2229, bod 27, ako aj z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Zb. s. I-7995, bod 50 a citovanú judikatúru).

92 Podľa rovnako ustálenej judikatúry Súdneho dvora sa členský štát môže dovolávať smernice 77/799 s cieľom získať od príslušných orgánov iného členského štátu všetky informácie nevyhnutné na to, aby mohol zistiť správnu sumu daní, ktoré uvedená smernica pokrýva (pozri rozsudky Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný, bod 71, a Komisia/Dánsko, už citovaný, bod 52). Z odpovede na druhú prejudiciálnu otázku navyše vyplýva, že sporná daň je pokrytá smernicou 77/799.

93 Z odpovede na tretiu prejudiciálnu otázku iste vyplýva, že v kontexte konania vo veci samej tvorí obmedzená pôsobnosť zmluvy z 1. apríla 1958 obmedzenie výmeny informácií stanovené v článku 8 ods. 1 smernice 77/799, takže pre francúzske daňové orgány môže byť nemožné úinne bojovať proti daňovým únikom v prípade holdingových spoločností založených podľa luxemburského práva.

94 Z judikatúry však rovnako vyplýva, že aj keď článok 8 ods. 1 smernice neukladá daňovým orgánom členských štátov žiadnu povinnosť spolupracovať, pokiaľ im zákony alebo administratívna prax bránia, aby uskutočňovali zisčovanie alebo získavali a používali informácie na vlastné účely týchto štátov, nemožnosť požadovať takú spoluprácu nemôže odôvodniť nepriznanie daňovej výhody.

95 Príslušným daňovým orgánom by totiž nič nebránilo v tom, aby si od daňovníka vyžiadali dôkazy, ktoré považujú za potrebné na správne stanovenie predmetných daní, a prípadne nepriznali požadované oslobodenie od dane, ak tieto dôkazy nie sú predložené (pozri rozsudok Komisia/Dánsko, už citovaný, bod 54 a citovaných judikatúr).

96 Nemožno teda *a priori* vylúčiť, že daňovník bude schopný predložiť relevantné dôkazy, ktoré daňovým orgánom členského štátu umožnia jasne a presne overiť, že daňovník sa nepokúša vyhnúť sa zaplateniu daní alebo ho obísť (pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. júla 1999, Baxter a i., C-254/97, Zb. s. I-4809, body 19 a 20, a z 10. marca 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Zb. s. I-2057, bod 25).

97 Okrem toho je namieste uviesť, že za okolností konania vo veci samej môže prípadná nemožnosť požadovať spoluprácu priamo od daňových orgánov Luxemburského veľkovojvodstva sťažiť overovanie informácií.

98 Táto ťažkosť však nemôže odôvodniť úplné odmietnutie poskytnutia daňovej výhody vo vzťahu k investíciám, ktoré urobili investori z tohto členského štátu. Pokiaľ totiž holdingové spoločnosti založené podľa luxemburského práva žiadajú o oslobodenie od spornej dane, francúzske daňové orgány môžu požadovať od samotných týchto spoločností poskytnutie dôkazov, ktoré považujú za nevyhnutné na to, aby bola zabezpečená plná transparentnosť ich vlastníckych práv a štruktúry spoločníkov, a to nezávisle od existencie dohody o administratívnej pomoci alebo od zmluvy obsahujúcej ustanovenie o zákaze diskriminácie v daňovej oblasti.

99 Francúzska právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, neumožňuje spoločnostiam, ktoré nepatria do pôsobnosti dohody o administratívnej pomoci ani zmluvy obsahujúcej ustanovenie o zákaze diskriminácie v daňovej oblasti, ale investovali do nehnuteľného majetku vo Francúzsku, aby predložili dôkazy umožňujúce stanoviť totožnosť svojich akcionárov alebo spoločníkov a akékoľvek iné informácie, ktoré francúzske daňové orgány považujú za nevyhnutné. V dôsledku toho táto právna úprava za akýchkoľvek okolností bráni tomu, aby tieto spoločnosti dokázali, že nesledujú podvodný cieľ.

100 Z toho vyplýva, že Francúzska republika mohla prijať menej obmedzujúce opatrenia na dosiahnutia cieľa spočívajúceho v boji proti daňovým únikom.

101 Spornú daň teda nemožno odôvodniť bojom proti týmto únikom.

102 Preto je potrebné odpovedať na prvú položenú otázku tak, že článok 73b Zmluvy sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá oslobodzuje spoločnosti so sídlom vo Francúzsku od spornej dane, zatiaľ čo vo vzťahu k spoločnostiam so sídlom v inom členskom štáte toto oslobodenie podmieňuje existenciou dohody

o administratívnej pomoci v boji proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa plateniu daní uzavretej medzi Francúzskou republikou 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 vo Francúzsku, a neumožňuje spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, aby poskytla dôkazy umožňujúce stanoviť totožnosť fyzických osôb, ktoré sú jej akcionármi alebo spoločníkmi.

O štvrtej otázke

103 Vzhľadom na odpovede, ktoré Súdny dvor dal na prvé tri otázky, nie je potrebné odpovedať na štvrtú otázku položenú vnútroštátnym súdom.

O trovách

104 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (štvrtá komora) rozhodol takto:

- 1. Daň z trhovej hodnoty nehnuteľného majetku, ktorý vlastní právnické osoby vo Francúzsku, predstavuje daň podobnej povahy, ako sú dane uvedené v článku 1 ods. 3 smernice Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 týkajúcej sa vzájomnej pomoci kompetentných orgánov členských štátov v oblasti priameho a nepriameho zdaňovania, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992, ktoré sú vyberané z časti kapitálu v zmysle článku 1 ods. 2 tejto smernice.**
- 2. Smernica 77/799, zmenená a doplnená smernicou 92/12, a osobitne jej článok 8 ods. 1 nebráni tomu, aby dva členské štáty boli viazané medzinárodnou zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia a stanovení pravidiel vzájomnej administratívnej pomoci v oblasti daní z príjmov a kapitálu, ktorá zo svojej pôsobnosti v členskom štáte vylučuje kategóriu daňovníkov dane patriacej do uvedenej smernice, pokiaľ právna úprava alebo administratívna prax členského štátu, ktorý má poskytnúť informáciu, nedovoľujú príslušnému orgánu, aby získaval alebo využíval tieto informácie na vlastné účely uvedeného členského štátu, čo musí overiť vnútroštátny súd.**
- 3. Článok 73b Zmluvy ES (teraz článok 56 ES) sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá oslobodzuje spoločnosti so sídlom vo Francúzsku od dane z trhovej hodnoty nehnuteľného majetku, ktorý vlastní právnické osoby vo Francúzsku, zatiaľ čo vo vzťahu k spoločnostiam so sídlom v inom členskom štáte toto oslobodenie podmieňuje existenciou dohody o administratívnej pomoci v boji proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa plateniu daní uzavretej medzi Francúzskou republikou 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 vo Francúzsku, a neumožňuje spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, aby poskytla dôkazy umožňujúce stanoviť totožnosť fyzických osôb, ktoré sú jej akcionármi alebo spoločníkmi.**

Podpisy

* Jazyk konania: francúzština.