

Vec C-72/09

Établissements Rimbaud SA

proti

Directeur général des impôts

a

Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Cour de cassation (Francúzsko)]

„Priame dane – Voľný pohyb kapitálu – Právnické osoby so sídlom v treťom štáte, ktorý je súčasťou Európskeho hospodárskeho priestoru – Vlastníctvo nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa v členskom štáte – Daň z trhovej hodnoty tohto nehnuteľného majetku – Nepriznanie oslobodenia od dane – Boj proti daňovým podvodom – Posúdenie s ohľadom na Dohodu o EHP“

Abstrakt rozsudku

1. Medzinárodné dohody – Dohoda o Európskom hospodárskom priestore – Voľný pohyb kapitálu – Rovnaký právny dosah ako ustanovenia Spoločenstva

(článok 63 ZFEÚ; Dohoda o EHP, článok 40 a príloha XII)

2. Medzinárodné dohody – Dohoda o Európskom hospodárskom priestore – Voľný pohyb kapitálu – Obmedzenia – Daňová právna úprava – Daň z trhovej hodnoty nehnuteľného majetku, ktorý vlastní právnické osoby

(Dohoda o EHP, článok 40)

1. Jedným zo základných cieľov Dohody o Európskom hospodárskom priestore (EHP) je dosiahnuť v najširšej možnej miere slobodu pohybu tovarov, osôb, služieb a kapitálu v celom EHP tak, aby sa vnútorný trh na úrovni Únie rozšíril na štáty Európskeho združenia voľného obchodu (EZVO). Z tohto hľadiska viaceré ustanovenia dohody zabezpečujú, aby jej výklad bol, pokiaľ je to možné, jednotný na celom území EHP. V tomto rámci vykonáva Súdny dvor dozor nad tým, aby sa pravidlá Dohody o EHP, ktoré sú v podstate totožné s pravidlami Zmluvy o FEÚ, vykladali v členských štátoch jednotne.

Z ustanovení článku 40 Dohody o EHP vyplýva, že pravidlá, ktoré sú v nich uvedené, zakazujúce obmedzenia pohybu kapitálu a diskrimináciu, sú, pokiaľ ide o vzťahy medzi zmluvnými štátmi Dohody o EHP, ktoré sú či už členmi Únie alebo EZVO, totožné s pravidlami, ktoré právo Únie stanovuje pre vzťahy medzi členskými štátmi.

Z uvedeného vyplýva, že pokiaľ sa obmedzenia voľného pohybu kapitálu medzi štátnymi príslušníkmi zmluvných štátov Dohody o EHP majú posudzovať z hľadiska článku 40 a prílohy XII uvedenej dohody, potom tieto ustanovenia majú rovnaký právny dosah ako ustanovenia článku 63 ZFEÚ.

(pozri body 20 – 22)

2. ?lánok 40 Dohody o Európskom hospodárskom priestore (EHP) nebráni takej vnútroštátnej právnej úprave, ktorá od dane z trhovej hodnoty nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa na území ?lenského štátu Európskej únie oslobodzuje spoločnosti so sídlom na území tohto štátu a ktorá v prípade spoločnosti so sídlom na území tretieho štátu, ktorý je súčasťou EHP, podmieňuje toto oslobodenie existenciou dohody o administratívnej pomoci uzavretej medzi uvedeným ?lenským štátom a týmto tretím štátom na účely boja proti daňovým podvodom a únikom alebo skutočnosti, že na základe zmluvy obsahujúcej ustanovenie o zákaze diskriminácie z dôvodu štátnej príslušnosti tieto právnické osoby nemôžu byť zdanované viac ako spoločnosti so sídlom na území ?lenského štátu.

Ak totiž takáto právna úprava predstavuje pre právnické osoby obmedzenie zásady voľného pohybu kapitálu, ktoré ?lánok 40 Dohody o EHP v podstate zakazuje rovnakým spôsobom, akým ho zakazuje ?lánok 63 ZFEÚ, odôvodnenie založené na boji proti daňovým podvodom a potreba zachovať účinnosť daňových kontrol sa posudzujú odlišne, keďže rámec spolupráce medzi príslušnými orgánmi ?lenských štátov zavedený smernicou 77/799 týkajúcou sa vzájomnej pomoci kompetentných orgánov ?lenských štátov v oblasti priameho a nepriameho zdanovania neexistuje medzi týmito orgánmi a príslušnými orgánmi tretieho štátu, pokiaľ tretí štát neprevzal záväzok vzájomnej pomoci. Za týchto podmienok je v zásade legitímne, že tento ?lenský štát odmietne poskytnúť toto zvýhodnenie, pokiaľ sa najmä z dôvodu neexistencie zmluvnej povinnosti tohto tretieho štátu ukáže ako nemožné tieto informácie od neho získať.

(pozri body 29, 41, 44, 52 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 28. októbra 2010 (*)

„Priame dane – Voľný pohyb kapitálu – Právnické osoby so sídlom v treťom štáte, ktorý je súčasťou Európskeho hospodárskeho priestoru – Vlastníctvo nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa v ?lenskom štáte – Daň z trhovej hodnoty tohto nehnuteľného majetku – Nepriznanie oslobodenia od dane – Boj proti daňovým podvodom – Posúdenie s ohľadom na Dohodu o EHP“

Vo veci C-72/09,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa ?lánku 234 ES, podaný rozhodnutím Cour de cassation (Francúzsko) z 10. februára 2009 a doručený Súdnemu dvoru 18. februára 2009, ktorý súvisí s konaním:

Établissements Rimbaud SA

proti

Directeur général des impôts,

Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory K. Lenaerts, sudcovia E. Juhász, G. Arestis (spravodajca), T. von Danwitz a D. Šváby,

generálny advokát: N. Jääskinen,

tajomník: N. Nančev, referent,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 3. februára 2010,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Établissements Rimbaud SA, v zastúpení: J.-P. Chevallier, avocat,
- francúzska vláda, v zastúpení: G. de Bergues a J.-S. Pilczner, splnomocnení zástupcovia,
- nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma a C. Blaschke, splnomocnení zástupcovia,
- estónska vláda, v zastúpení: L. Uibo, splnomocnený zástupca,
- grécka vláda, v zastúpení: S. Spyropoulos, Z. Chatzipavlou a M. Tassopoulou, splnomocnení zástupcovia,
- španielska vláda, v zastúpení: M. Muñoz Pérez, splnomocnený zástupca,
- talianska vláda, v zastúpení: I. Bruni, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci P. Gentili, avvocato dello Stato,
- holandská vláda, v zastúpení: C. M. Wissels a M. de Mol, splnomocnené zástupkyne,
- švédska vláda, v zastúpení: A. Falk a A. Engman, splnomocnení zástupcovia,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: I. Rao a I. Hutton, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a J.-P. Keppenne, splnomocnení zástupcovia,
- Autorité de surveillance AELE, v zastúpení: L. Armati, I. Hauger, B. Alterskjær a X. Lewis, splnomocnení zástupcovia,
- Lichtenštajnské kniežatstvo, v zastúpení: S. Monauni-Tömördy, splnomocnená zástupkyňa,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 29. apríla 2010,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 40 Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992 (Ú. v. ES L 1, 1994, s. 3; Mim. vyd. 11/052, s. 3, ďalej len „Dohoda o EHP“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Établissements Rimbaud SA (ďalej len „Rimbaud“) a directeur général des impôts a directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence (ďalej len „francúzska daňová správa“) týkajúceho sa toho, či táto spoločnosť podlieha dani z trhovej hodnoty nehnuteľného majetku, ktorý vlastní právnické osoby vo Francúzsku (ďalej len „sporná daň“).

Právny rámec

Dohoda o EHP

3 Článok 40 Dohody o EHP stanovuje:

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

4 Príloha XII Dohody o EHP s názvom „Voľný pohyb kapitálu“ odkazuje na smernicu 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). Podľa článku 1 ods. 1 uvedenej smernice sa pohyb kapitálu klasifikuje v súlade s nomenklatúrou uvedenou v prílohe I tejto smernice.

Vnútroštátna právna úprava

5 Článok 990 D a nasl. francúzskeho code général des impôts (všeobecný daňový zákonník, ďalej „CGI“) patrí medzi opatrenia, ktoré francúzsky zákonodarcia prijal na účely boja proti určitým formám daňových únikov.

6 Článok 990 D CGI stanovuje:

„Právnické osoby, ktoré priamo alebo sprostredkovane vlastní jednu alebo viac nehnuteľností nachádzajúcich sa vo Francúzsku alebo sú držiteľmi vecných práv k takýmto nehnuteľnostiam, sú povinné platiť ročne daň vo výške 3 % z trhovej hodnoty takýchto nehnuteľností alebo práv.

Za osobu, ktorá sprostredkovane vlastní alebo má právo k nehnuteľnostiam vo Francúzsku, sa považuje každá právnická osoba, ktorá má podiel v akejkoľvek forme alebo výške 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 reazii podielov. Toto ustanovenie sa uplatňuje bez ohľadu na počet sprostredkujúcich právnických osôb.“

7 Článok 990 E CGI stanovuje:

„Dani uvedenej v článku 990 D nepodliehajú:

1. Právnické osoby, ktorých nehnuteľné aktíva v zmysle článku 990 D nachádzajúce sa vo Francúzsku predstavujú menej než 50 % francúzskych aktív. Na účely tohto ustanovenia nie sú v

nehnuteľných aktívach zahrnuté aktíva, ktoré právnické osoby uvedené v článku 990 D alebo sprostredkujúce osoby určili na vlastnú 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 podvodom a únikom a ktoré každý rok najneskôr 15. mája oznámia na mieste stanovenom vyhláškou uvedenou v článku 990 F umiestnenie, opis a hodnotu nehnuteľností vo svojom vlastníctve k 1. januáru, totožnosť a adresy svojich členov k tomu istému dátumu a počet akcií alebo podielov, ktoré sú v držbe každého z nich.

3. Právnické osoby, ktoré majú miesto skutočného vedenia vo Francúzsku, a iné právnické osoby, ktoré na základe Zmluvy nesmú podliehať väšiemu 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 úzely. Povinnosť sa prijíma dňom, keď právnická osoba nadobudla nehnuteľnosť alebo právo k nej alebo podiel uvedený v článku 990 D, alebo najneskôr 15. mája 1993 pre nehnuteľnosti, práva alebo podiely, ktoré už sú v držbe alebo vo vlastníctve k 1. januáru 1993...”

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

8 Spoločnosť Rimbaud, ktorej sídlo sa nachádza v Lichtenštajnsku, je vlastníkom nehnuteľnosti nachádzajúcej sa vo Francúzsku. Z tohto dôvodu v zásade podlieha spornej dani.

9 Francúzska daňová správa postupne vymáhala od spoločnosti Rimbaud spornú daň za roky 1988 až 1997 a potom za roky 1998 až 2000.

10 Keďže sťažnosti spoločnosti Rimbaud boli zamietnuté, podala proti francúzskej daňovej správe žaloby. Po tom, čo Cour d'appel d'Aix-en-Provence vydal 20. septembra 2005 rozsudok v jej neprospech, podala táto spoločnosť kasačný opravný prostriedok na Cour de cassation.

11 Za týchto podmienok Cour de cassation rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

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

O prejudiciálnej otázke

12 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 40 Dohody o EHP vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá od spornej dane oslobodzuje spoločnosť so sídlom na území členského štátu a ktorá v prípade spoločnosti so sídlom na území tretieho štátu, ktorý je súčasťou Európskeho hospodárskeho priestoru (ale len „EHP“), podmieňuje toto oslobodenie existenciou dohody o administratívnej

pomoci uzavretej medzi uvedeným členským štátom a týmto tretím štátom na účely boja proti daňovým podvodom a únikom alebo skutočnosti, že podľa zmluvy obsahujúcej ustanovenie o zákazu diskriminácie z dôvodu štátnej príslušnosti tieto právnické osoby nesmú byť zdaňované viac ako spoločnosti so sídlom v tomto členskom štáte.

13 Na úvod treba uviesť, že článok 40 Dohody o EHP nadobudol v Lichtenštajnsku platnosť 1. mája 1995 na základe rozhodnutia Rady EHP č. 1/95 z 10. marca 1995 o nadobudnutí účinnosti Dohody o Európskom hospodárskom priestore pre Lichtenštajnské kniežatstvo (Ú. v. ES L 86, s. 58; Mim. vyd. 11/021, s. 574). Preto je výklad tohto článku irelevantný vo vzťahu ku skutkovým okolnostiam súvisiacim so spornou daňou, ktoré nastali pred týmto dátumom.

14 Rovnako treba uviesť, že vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, už bola predmetom skúmania zo strany Súdneho dvora v súvislosti so smernicou Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 týkajúcou sa vzájomnej pomoci kompetentných orgánov členských štátov v oblasti priameho a nepriameho zdaňovania (Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63), zmenenou a doplnenou 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“), ako aj s článkom 63 ZFEÚ, a to v rozsudku z 11. októbra 2007, ELISA (C-451/05, Zb. s. I-8251).

15 Vo veci samej spoločnosť Rimbaud v zásade podlieha, a to z dôvodu vlastníctva nehnuteľnosti vo Francúzsku, spornej dani podľa článku 990 D CGI.

16 Pokiaľ ide o predmetné kategórie pohybu kapitálu, treba uviesť, že článok 40 Dohody o EHP stanovuje, že ustanovenia nevyhnutné na uplatnenie tohto článku sú obsiahnuté v prílohe XII tejto dohody. Uvedená príloha XII stanovuje, že v rámci EHP sa uplatní smernica 88/361 a jej príloha I.

17 Podľa ustálenej judikatúry pohyb kapitálu zahŕňa operácie, ktorými nerezidenti uskutočňujú investície do nehnuteľného majetku na území členského štátu, ako to vyplýva z nomenklatúry pohybu kapitálu uvedenej v prílohe 1 smernice 88/361 pričom táto nomenklatúra si zachováva svoj orientačný charakter pre definovanie pojmu „pohyb kapitálu“ (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 16. marca 1999, Trummer a Mayer, C-222/97, Zb. s. I-1661, bod 21; z 11. januára 2001, Stefan, C-464/98, Zb. s. I-173, bod 5; z 5. marca 2002, Reisch a i., C-515/99, C-519/99 až C-524/99 a C-526/99 až C-540/99, Zb. s. I-2157, bod 30, a zo 14. septembra 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Zb. s. I-8203, bod 22).

18 Je nesporné, že spoločnosť Rimbaud investovala do nehnuteľnosti vo Francúzsku. Takáto cezhraničná investícia predstavuje pohyb kapitálu v zmysle uvedenej nomenklatúry (pozri v tomto zmysle rozsudok ELISA, už citovaný, bod 60).

19 Z tohto dôvodu sa ustanovenia článku 40 Dohody o EHP a jej prílohy XII uplatnia na taký spor, o aký ide vo veci samej, týkajúci sa transakcie medzi štátnymi príslušníkmi štátov, ktoré sú zmluvnými stranami tejto dohody. Podľa ustálenej judikatúry Súdny dvor môže tieto ustanovenia vykladať, pokiaľ sa na neho obráti súd členského štátu v súvislosti s rozsahom pôsobnosti, ktorý má v tom istom členskom štáte táto dohoda, ktorá je neoddeliteľnou súčasťou právneho poriadku Únie (pozri rozsudky z 15. júna 1999, Andersson a Wåkerås-Andersson, C-321/97, Zb. s. I-3551, body 26 až 31; z 15. mája 2003, Salzmann, C-300/01, Zb. s. I-4899, bod 65, ako aj z 23. septembra 2003, Ospelt a Schlössle Weissenberg, C-452/01, Zb. s. I-9743, bod 27).

20 Jedným zo základných cieľov Dohody o EHP je dosiahnuť v najširšej možnej miere slobodu pohybu tovarov, osôb, služieb a kapitálu v celom EHP tak, aby sa vnútorný trh na úrovni Únie rozšíril na štáty EZVO. Z tohto hľadiska viaceré ustanovenia dohody zabezpečujú, aby jej výklad bol, pokiaľ je to možné, jednotný na celom území EHP (pozri stanovisko 1/92 z 10. apríla

1992, Zb. s. I?2821). V tomto rámci vykonáva Súdny dvor dozor nad tým, aby sa pravidlá Dohody o EHP, ktoré sú v podstate totožné s pravidlami Zmluvy o FEÚ, vykladali v ?lenských štátoch jednotne (rozsudok Ospelt a Schlössle Weissenberg, už citovaný, bod 29).

21 Z ustanovení ?lánku 40 Dohody o EHP vyplýva, že pravidlá, ktoré sú v nich uvedené, zakazujúce obmedzenia pohybu kapitálu a diskrimináciu, sú, pokiaľ ide o vzťahy medzi zmluvnými štátmi Dohody o EHP, ktoré sú ?i už ?lenmi Únie alebo EZVO, totožné s pravidlami, ktoré právo Únie stanovuje pre vzťahy medzi ?lenskými štátmi (pozri rozsudok Ospelt a Schlössle Weissenberg, už citovaný, bod 28).

22 Z uvedeného vyplýva, že pokiaľ sa obmedzenia vo?ného pohybu kapitálu medzi štátnymi príslušníkmi zmluvných štátov Dohody o EHP majú posudzovať z hľadiska ?lánku 40 a prílohy XII uvedenej dohody, potom tieto ustanovenia majú rovnaký právny dosah ako ustanovenia ?lánku 63 ZFEÚ (pozri rozsudok z 11. júna 2009, Komisia/Holandsko, C?521/07, Zb. s. I?4873, bod 33).

23 Treba pripomenúť, že hoci priame dane patria podľa ustálenej judikatúry do právomoci ?lenských štátov, ?lenské štáty ich musia uplatňovať v súlade s právom Únie (pozri najmä rozsudky zo 7. septembra 2004, Manninen, C?319/02, Zb. s. I?7477, bod 19; zo 6. marca 2007, Meilicke a i., C?292/04, Zb. s. I?1835, bod 19; z 24. mája 2007, Holböck, C?157/05, Zb. s. I?4051, bod 21, a ELISA, už citovaný, bod 68). Táto právomoc im však rovnako neumožňuje uplatňovať opatrenia, ktoré sú v rozpore so slobodami pohybu zaručenými podobnými ustanoveniami Dohody o EHP.

O existencii obmedzenia pohybu kapitálu

24 Pokiaľ ide o otázku, či taká vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, predstavuje obmedzenie pohybu kapitálu, vo veci, v ktorej bol vydaný už citovaný rozsudok ELISA, už bolo konštatované, že predmetná právna úprava predstavuje obmedzenie zásady vo?ného pohybu kapitálu, ktoré zakazuje ?lánok 63 ZFEÚ.

25 Bolo rozhodnuté, že na to, aby právnické osoby, ktoré nemajú miesto svojho vedenia vo Francúzsku, mohli byť oslobodené od spornej dane, musia na rozdiel od ostatných osôb podbiehajúcich dani splniť podľa ?lánku 990 E bodov 2 a 3 CGI dodatočnú podmienku, a to podmienku spočívajúcu v existencii dohody uzavretej medzi Francúzskou republikou a dotknutým ?lenským štátom. V prípade, ak takáto dohoda neexistuje, je právnická osoba, ktorá nemá miesto svojho vedenia vo Francúzsku, pozbavená možnosti úspešne žiadať o oslobodenie od spornej dane podľa ?lánku 990 D a ?lánku 990 E bodov 2 a 3 CGI. Vzhľadom na skutočnosť, že iba dotknuté ?lenské štáty rozhodujú, či sa zaviazu zmluvou, sa podmienka spočívajúca v existencii dohody o administratívnej pomoci alebo zmluvy pritom ukazuje ako *de facto* spôsobilá viesť pre túto kategóriu právnických osôb k trvalému režimu neoslobodenia od spornej dane, čo robí investície do nehnuteľností pre spoločnosti – nerezidentov menej príťažlivými (pozri rozsudok ELISA, už citovaný, body 75 až 77).

26 Vo veci samej podlieha oslobodenie od spornej dane v prospech spoločností so sídlom v dotknutom treťom štáte, stanovené v ustanoveniach ?lánku 990 E CGI, podmienke uzavretia dohody o administratívnej pomoci alebo zmluvy medzi Francúzskou republikou a Lichtenštajnským kniežatstvom.

27 Pokiaľ ide o oslobodenie stanovené v ?lánku 990 E bode 2 CGI, žiadna dohoda o administratívnej pomoci v boji proti daňovým podvodom a únikom nebola medzi týmito dvomi štátmi podpísaná. Pokiaľ ide o oslobodenie uvedené v ?lánku 990 E bode 3 CGI, treba takisto uviesť, že Francúzska republika a Lichtenštajnské kniežatstvo doposiaľ nepodpísali zmluvu, podľa ktorej dotknuté právnické osoby nemajú byť zdaňované viac ako spoločnosti so sídlom vo

Francúzsku.

28 Z toho vyplýva, že požiadavky stanovené vo vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, na priznanie oslobodenia od spornej dane automaticky vylučujú, aby boli od tejto dane oslobodené spoločnosti – nerezidenti so sídlom v Lichtenštajnsku, a robia investície do nehnuteľností vo Francúzsku pre tieto spoločnosti menej príťažlivými.

29 V takej situácii, o akú ide vo veci samej, uvedená právna úprava teda predstavuje pre právnické osoby obmedzenie zásady voľného pohybu kapitálu, ktoré článok 40 Dohody EHP v podstate zakazuje rovnakým spôsobom, akým ho zakazuje článok 63 ZFEÚ.

30 Podľa francúzskej vlády je účelom spornej dane odradiť daňovníkov, ktorí tejto dani podliehajú, 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 obsahujúcu ustanovenie o administratívnej pomoci na účely boja proti daňovým podvodom a únikom. Rozhodujúcim kritériom na oslobodenie od dane je 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 vecné práva k nehnuteľnému majetku vo Francúzsku podľa článku 990 E CGI, ako aj vyhlásení fyzických osôb s daňovým domicilom vo Francúzsku týkajúcich sa ich nehnuteľností, ktoré sú predmetom dane.

31 Francúzska vláda vysvetľuje, že na rozdiel od povinností vzájomnej pomoci uložených v rámci právneho kontextu Únie nie sú štáty, ktoré sú súčasťou EHP, avšak nie sú členskými štátmi Európskej únie, povinné prebrať smernicu 77/799. V prípade neexistencie dohody obsahujúcej ustanovenie o administratívnej pomoci alebo zmluvy obsahujúcej ustanovenie o zákaze diskriminácie v daňovej oblasti teda nemôžu francúzske daňové orgány priamo vyžadovať od daňových orgánov Lichtenštajnského kniežatstva všetky nevyhnutné informácie.

32 Treba preto preskúmať, či predmetné obmedzenie odôvodňuje dôvod všeobecného záujmu, ktorým je boj proti daňovým podvodom a potreba zachovať účinnosť daňových kontrol.

O odôvodnení založenom na boji proti daňovým podvodom a potrebe zachovať účinnosť daňových kontrol

33 Pokiaľ ide o odôvodnenie založené na boji proti daňovým podvodom a potrebe zachovať účinnosť daňových kontrol, treba pripomenúť, že obmedzenie voľného pohybu kapitálu možno pripustiť len pod podmienkou, že je spôsobilé zabezpečiť uskutočnenie predmetného cieľa bez toho, aby prekročilo rámec toho, čo je na dosiahnutie tohto cieľa potrebné (rozsudky z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Zb. s. I-10837, bod 35; z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Zb. s. I-7995, bod 47; z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Zb. s. I-2107, bod 64, a z 18. decembra 2007, A, C-101/05, Zb. s. I-11531, bod 55).

34 Odôvodnenie založené na boji proti daňovým podvodom možno pripustiť iba vtedy, ak sa týka istého vykonštruovaných operácií, ktorých cieľom je obísť daňový zákon, čo vylučuje akúkoľvek všeobecnú domnienku daňových podvodov. Všeobecná podmienka daňových podvodoch a únikov teda nemôže postať 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, ako aj Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný, bod 50 a citovanú judikatúru).

35 Členský štát totiž môže uplatňovať opatrenia, ktoré umožňujú jednoznačne a presne overiť

ziastku, ktorú majú platiť daovníci (pozri rozsudok z 10. marca 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Zb. s. I-2057, bod 24).

36 Pokia ide o dotknutú vnútroštátnu právnu úpravu, Súdny dvor v už citovanom rozsudku ELISA rozhodol, že táto právna úprava je vhodná na účely boja proti daovým podvodom z dôvodu, že umožuje bojovať proti takým postupom, ktorých jediným cieom je to, aby sa fyzické osoby vyhli plateniu dane z majetku vo Francúzsku, alebo urobili tieto postupy prinajmenšom menej príťažlivými.

37 Súdny dvor už rozhodol, že v prípade, že si francúzske daové orgány nemôžu vyžiadať na základe zmluvy uzavretej s členským štátom, na území ktorého má dotknutá právnická osoba miesto svojho vedenia, spoluprácu daových orgánov tohto členského štátu, nič nebráni tomu, aby od daovníka požadovali dôkazy, ktoré považujú za nevyhnutné na správne stanovenie predmetných daní a prípadne nepriznali požadované oslobodenie od dane, pokia tieto dôkazy nie sú predložené.

38 Bolo konštatované, že francúzska právna úprava, o akú ide vo veci samej, neumožuje spolonostiam, ktoré nepatria do pôsobnosti dohody o administratívnej pomoci ani zmluvy obsahujúcej ustanovenie o zákaze diskriminácie v daovej oblasti, ale ktoré investujú do nehnuteľností vo Francúzsku, aby predložili dôkazy umožujúce stanoviť totožnosť svojich akcionárov alebo spoločníkov a akékoľvek iné informácie, ktoré francúzske daové orgány považujú za nevyhnutné. V dôsledku toho Súdny dvor rozhodol, že táto právna úprava v každom prípade bráni tomu, aby tieto spolonosti dokázali, že nesledujú podvodný cieľ. Dospel k záveru, že francúzska vláda mohla prijať menej obmedzujúce opatrenia na dosiahnutie cieľa spoivajúceho v boji proti daovým podvodom, a že spornú dať teda nemožno odôvodniť takýmto bojom (pozri rozsudok ELISA, už citovaný, body 99 až 101).

39 Treba však pripomenúť, že vec, v ktorej bol vydaný už citovaný rozsudok ELISA, sa týkala skutkových okolností vzťahujúcich sa len na členské štáty Únie, a nie na tretie štáty. V dôsledku toho, ako bolo uvedené v bode 19 tohto rozsudku, sa odpovede na prejudiciálne otázky obsiahnuté v uvedenom rozsudku týkali len vzťahov medzi členskými štátmi Únie.

40 Treba pritom pripomenúť, že judikatúra týkajúca sa obmedzení výkonu slobôd voľného pohybu na úrovni Únie nemôže byť úplne prenesená na pohyb kapitálu medzi členskými štátmi a tretími štátmi, keďže takýto pohyb sa odohráva v odlišnom právnom kontexte (pozri rozsudky A, už citovaný, bod 60, a z 19. novembra 2009, Komisia/Taliansko, C-540/07, Zb. s. I-10983, bod 69).

41 V tejto súvislosti treba uviesť, že rámec spolupráce medzi príslušnými orgánmi členských štátov zavedený smernicou 77/799 neexistuje medzi týmito orgánmi a príslušnými orgánmi tretieho štátu, pokia tretí štát neprevzal záväzok vzájomnej pomoci (pozri rozsudok Komisia/Taliansko, už citovaný, bod 70).

42 Príloha XXII Dohody o EHP stanovuje, že štáty, ktoré sú súčasťou EHP, sú povinné prebrať do svojho vnútroštátneho práva smernice harmonizujúce právo spoloností a najmä smernice týkajúce sa účtovníctva spoloností. Tieto opatrenia ponúkajú daovníkovi možnosť predložiť dôveryhodné a overiteľné údaje týkajúce spoloností so sídlom v štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o EHP. V prejednávanej veci je nesporné, že smernica 77/799 sa neuplatní na vzťahy medzi príslušnými orgánmi členských štátov a Lichtenštajnského kniežatstva.

43 Vo veci samej nemajú teda francúzske daové orgány možnosť získať od príslušných orgánov Lichtenštajnského kniežatstva informácie, ktoré sú nevyhnutné na to, aby mohli vykonať účinnú kontrolu dôkazov predložených spoločnosťami, ktoré podliehajú dani.

44 Z toho vyplýva, že pokiaľ podľa právnej úpravy členského štátu závisí poskytnutie daňového zvýhodnenia od splnenia podmienok, ktorých dodržanie možno overiť len získaním údajov od príslušných orgánov tretieho štátu, ktorý je súčasnou EHP, je v zásade legitímne, že tento členský štát odmietne poskytnúť toto zvýhodnenie, pokiaľ sa najmä z dôvodu neexistencie zmluvnej povinnosti tohto tretieho štátu ukáže ako nemožné tieto informácie od neho získať.

45 Pokiaľ ide osobitne o otázku, či, ako tvrdí Komisia, by francúzske daňové orgány mali v každom jednotlivom prípade preskúmavať dôkazy predložené spoločnosťou majúcou sídlo v štáte, ktorý je súčasťou EHP, treba uviesť, že z už citovaného rozsudku ELISA totiž vyplýva, že v rámci Únie nie je možné odôvodniť kategorické odmietnutie priznať daňové zvýhodnenie, keďže nič nebráni daňovým orgánom, aby od daňovníka požadovali dôkazy, ktoré považujú za nevyhnuté na správne stanovenie dotknutých daní, a prípadne odmietli požadované oslobodenie od dane, pokiaľ by tieto dôkazy neboli predložené.

46 Táto judikatúra sa však neuplatní na odlišnú situáciu spoločnosti usadenej v Lichtenštajnskom kniežatstve. Aj keď v situácii, ktorá je predmetom už citovaného rozsudku ELISA, luxemburské orgány nemali podľa článku 8 ods. 1 smernice 77/799 v zásade povinnosť poskytnúť informácie, nič to nemení na tom, že sa právny rámec značne odlišuje.

47 Podľa článku 1 ods. 1 smernice 77/799 si príslušné orgány členských štátov v prvom rade vymieňajú akékoľvek informácie, ktoré im umožnia vykonať správne stanovenie dane z príjmu a majetku a akékoľvek informácie vzťahujúce sa na zavedenie dane z poistného. Na účely vykonania takejto výmeny informácií uvedená smernica zavádza právny rámec, ktorý v článku 3 stanovuje automatickú výmenu informácií a v článku 4 spontánnu výmenu informácií. Navyše táto smernica stanovuje lehoty na poskytnutie informácií (článok 5), spoluprácu úradníkov štátov (článok 6), ako aj konzultácie (článok 9) a výmenu skúseností (článok 10).

48 Len ako odchýlky z tohto právneho rámca stanovuje uvedený článok 8 smernice 77/799 s názvom „Obmedzenia výmeny informácií“ výnimky z povinnosti výmeny informácií. Ako odchylné ustanovenie je táto výmena informácií predmetom doslovného výkladu. Okrem toho sú podľa zásady lojálnej spolupráce členské štáty povinné úinne vykonávať výmenu informácií zavedenú smernicou 77/799.

49 V rámci tohto právneho rámca sa teda možnosť priznaná daňovníkovi v už citovanom rozsudku ELISA, aby predložil dôkazy, ktoré musia francúzske daňové orgány preskúmať, ukazuje ako opatrenie, ktorého cieľom je zabrániť tomu, aby hranice zavedené všeobecným systémom výmeny informácií, ktoré vyplývajú z uplatnenia uvedeného článku 8, nepôsobili v neprospech daňovníka.

50 Pokiaľ táto možnosť vychádza z existencie všeobecného systému výmeny informácií, ktorý bol zavedený smernicou 77/799, a je preto od existencie takéhoto systému závislá, nemožno takýto nárok priznať daňovníkovi za rovnakých okolností, ako sú tie, o aké ide vo veci samej, ktoré sa vyznačujú neexistenciou akejkoľvek povinnosti pomoci zo strany daňových orgánov Lichtenštajnskeho kniežatstva.

51 Za týchto podmienok treba takú právnu úpravu, o akú ide vo veci samej, považovať za odôvodnenú voči štátu, ktorý je zmluvnou stranou dohody o EHP, naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu spoločnosťami v boji proti daňovým podvodom a v potrebe zachovať účinnosť daňovej kontroly, a za spôsobilú zaručiť uskutočnenie dotknutého cieľa bez toho, aby prekročila rámec toho, čo je na dosiahnutie tohto cieľa potrebné.

52 Z predchádzajúceho vyplýva, že článok 40 Dohody o EHP nebráni takej vnútroštátnej

právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá od spornej dane oslobodzuje spoločnosti so sídlom na území členského štátu Únie a ktorá v prípade spoločnosti so sídlom na území tretieho štátu, ktorý je súčasťou EHP, podmieňuje toto oslobodenie existenciou dohody o administratívnej pomoci uzavretej medzi uvedeným členským štátom a týmto tretím štátom na účely boja proti daňovým podvodom a únikom alebo skutočnosťou, že na základe zmluvy obsahujúcej ustanovenie o zákaze diskriminácie z dôvodu štátnej príslušnosti tieto právnické osoby nemôžu byť zdaňované viac ako spoločnosti so sídlom na území tohto členského štátu.

O trovách

53 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 Súdný dvor (tretia komora) rozhodol takto:

Článok 40 Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992 nebráni takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá od dane z trhovej hodnoty nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa na území členského štátu Európskej únie oslobodzuje spoločnosti so sídlom na území tohto štátu a ktorá v prípade spoločnosti so sídlom na území tretieho štátu, ktorý je súčasťou Európskeho hospodárskeho priestoru, podmieňuje toto oslobodenie existenciou dohody o administratívnej pomoci uzavretej medzi uvedeným členským štátom a týmto tretím štátom na účely boja proti daňovým podvodom a únikom alebo skutočnosťou, že na základe zmluvy obsahujúcej ustanovenie o zákaze diskriminácie z dôvodu štátnej príslušnosti tieto právnické osoby nemôžu byť zdaňované viac ako spoločnosti so sídlom na území členského štátu.

Podpisy

* Jazyk konania: francúzština.