ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

z 18. decembra 2007 *

Vo veci C-101/05,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Regeringsrätten (Švédsko) z 15. októbra 2004 a doručený Súdnemu dvoru 28. februára 2005, ktorý súvisí s konaním:

Skatteverket

proti

A,

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda V. Skouris, predsedovia komôr P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (spravodajca) a A. Tizzano, sudcovia R. Schintgen, J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský, T. von Danwitz, A. Arabadjiev a C. Toader,

* Jazyk konania: švédčina.

generálny advokát: Y. Bot,
tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 12. júna 2007,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Skatteverket, v zastúpení: K. Rask, splnomocnený zástupca,

— A, v zastúpení: S. Andersson a P. Nortoft, advokater,

— švédska vláda, v zastúpení: K. Wistrand a A. Falk, splnomocnené zástupkyne,

— dánska vláda, v zastúpení: B. Weis Fogh, splnomocnená zástupkyňa,

— nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma, U. Forsthoff a C. Blaschke, splnomocnení zástupcovia,

— španielska vláda, v zastúpení: N. Díaz Abad a M. Muñoz Pérez, splnomocnení zástupcovia,

— francúzska vláda, v zastúpení: G. de Bergues, J. C. Gracia a C. Jurgensen, splnomocnení zástupcovia,

— talianska vláda, v zastúpení: I. M. Braguglia, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci P. Gentili, avvocato dello Stato,

— holandská vláda, v zastúpení: H. G. Sevenster, C. ten Dam a M. de Grave, splnomocnení zástupcovia,

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: C. Jackson a T. Harris, splnomocnené zástupkyne, za právnej pomoci T. Ward, barrister,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal a K. Simonsson, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 11. septembra 2007,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 56 ES až 58 ES.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Skatteverket (švédska daňová správa) a A, fyzickou osobou s bydliskom vo Švédsku, z dôvodu odmietnutia poskytnúť tejto osobe oslobodenie od dane z dividend vyplácaných vo forme akcií dcérskej spoločnosti spoločnosťou usadenou v tretej krajine.

Vnútroštátna právna úprava

3 Podľa švédskeho zákona z roku 1999 o dani z príjmu (inkomstskattelagen, SFS 1999, č. 1229, ďalej len „zákon“) dividendy vyplatené fyzickej osobe s bydliskom vo Švédsku akciovou spoločnosťou obvykle podliehajú dani z príjmu v tomto členskom štáte.

4 Podľa článku 16 kapitoly 42 zákona:

„Dividendy vyplatené švédskou akciovou spoločnosťou (materská spoločnosť) vo forme akcií dcérskej spoločnosti nepatria do zdaniteľného príjmu pod podmienkou, že:

1. sa vyplácanie vykonáva v pomere k počtu akcií vlastnených materskou spoločnosťou;

2. akcie materskej spoločnosti sú kótované na burze;

3. sú rozdelené všetky podiely materskej spoločnosti v dcérskej spoločnosti;

4. po rozdelení nie sú podiely v dcérskej spoločnosti vlastnené spoločnosťou patriacou do rovnakej skupiny ako materská spoločnosť;

5. dcérska spoločnosť je švédskou akciovou spoločnosťou alebo zahraničnou spoločnosťou, a

6. hlavná činnosť dcérskej spoločnosti má priemyselnú alebo obchodnú povahu alebo priamo alebo nepriamo spočíva v držbe podielov v spoločnostiach, ktorých hlavná činnosť má priemyselnú alebo obchodnú povahu a v ktorých dcérska spoločnosť priamo alebo nepriamo vlastní podiely predstavujúce nadpolovičný podiel hlasovacích práv zo všetkých podielov v spoločnosti.“

5 Keď bolo toto oslobodenie v roku 1992 zavedené do švédskeho práva, uplatňovali sa s ním súvisiace ustanovenia len na zisky vyplácané švédskymi akciovými spoločnosťami. Po ich zrušení v roku 1994 boli tieto ustanovenia opätovne zavedené do uvedeného práva v roku 1995.

6 Podľa článku 16 a kapitoly 42 zákona, ktorý bol do švédskeho práva zavedený v roku 2001, sa oslobodenie stanovené v článku 16 tej istej kapitoly uplatní aj vtedy, ak akcie vyplatí zahraničná spoločnosť, ktorá má podobné postavenie ako švédska akciová spoločnosť a ktorá má sídlo v štáte Európskeho hospodárskeho priestoru (ďalej len „EHP“) alebo v štáte, s ktorým Švédske kráľovstvo uzavrelo daňový dohovor obsahujúci ustanovenie stanovujúce výmenu informácií.

7 Dňa 7. mája 1965 bol medzi Švajčiarskou konfederáciou a Švédskym kráľovstvom uzavretý dohovor na zamedzenie dvojitého zdanenia v oblasti dane z príjmu a dane z majetku (ďalej len „dohovor“). Článok 10 tohto dohovoru upravuje režim zdaňovania a článok 11 dividendy a úroky z nich.

8 Článok 27 dohovoru stanovuje zmierovacie konanie medzi príslušnými orgánmi zmluvných štátov s cieľom zamedziť zdaneniu, ktoré by nebolo v súlade s ustanoveniami tohto dohovoru, ako aj s cieľom riešiť ťažkosti alebo odstrániť pochybnosti, ku ktorým môžu viesť výklad alebo uplatňovanie dohovoru.

9 Z bodu 5 rokovacieho a podpisového protokolu vypracovaného pri uzavieraní dohovoru (ďalej len „protokol“) vyplýva, že švajčiarska delegácia sa domnievala, že jedinými informáciami, ktoré môžu byť predmetom výmeny, sú informácie potrebné na riadne uplatňovanie dohovoru a informácie umožňujúce zabrániť nesprávnemu uplatňovaniu tohto dohovoru. Z toho istého bodu 5 vyplýva, že Švédske kráľovstvo vzalo toto vyhlásenie na vedomie a ustúpilo od výslovného zmluvného ustanovenia týkajúceho sa výmeny informácií.

10 Dňa 17. augusta 1993 bola uzavretá dohoda medzi Švajčiarskou konfederáciou a Švédskym kráľovstvom týkajúca sa vykonávania článkov 10 a 11 dohovoru (ďalej len „dohoda“). Táto dohoda spresnila postup, ktorý musí použiť jednotlivec, aby získal daňovú úľavu v súlade s podmienkami zdanenia stanovenými týmito článkami, ako aj zaobchádzanie daňových orgánov zmluvných štátov s takými žiadosťami.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

11 A je akcionárom spoločnosti X, ktorá má svoje sídlo vo Švajčiarsku a zamýšľa rozdeliť akcie, ktoré vlastní v jednej zo svojich dcérskych spoločností. A požiadal Skatterättsnämnden (komisia pre daňové právo) o predbežné stanovisko k tomu, či je také rozdelenie oslobodené od dane z príjmov. Podľa A má X podobné postavenie ako švédska akciová spoločnosť a podmienky pre oslobodenie požadované zákonom sú s výnimkou podmienky týkajúcej sa umiestnenia sídla tejto spoločnosti splnené.

12 Skatterättsnämnden vo svojom predbežnom stanovisku doručenom 19. februára 2003 odpovedala, že rozdelenie akcií zamýšľané spoločnosťou X musí byť podľa ustanovení Zmluvy o ES týkajúcich sa voľného pohybu kapitálu oslobodené od dane z príjmov.

13 Podľa Skatterättsnämnden také právo na oslobodenie zo zákona nevyplýva, keďže dohovor neobsahuje povinnosť Švajčiarskej konfederácie poskytnúť švédskej daňovej správe potrebné informácie. Článok 16 a kapitolu 42 zákona však treba považovať za obmedzenie pohybu kapitálu v zmysle článku 56 ES. Také obmedzenie je síce odôvodnené cieľom uľahčiť daňové kontroly v kontexte, v ktorom nie je uplatniteľná smernica Rady z 19. decembra 1977 týkajúca sa vzájomnej pomoci kompetentných orgánov členských štátov v oblasti priameho a nepriameho zdaňovania (77/799/EHS) (Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63), zmenená a doplnená smernicou Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 (Ú. v. ES L 76, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179, ďalej len „smernica 77/799“). Uvedené obmedzenie je však vo vzťahu k tomuto cieľu neprimerané. Dohoda totiž zrejme v určitej miere umožňuje švédskej daňovej správe získať informácie potrebné na uplatnenie vnútroštátnej daňovej právnej úpravy. Daňovníkovi okrem toho možno poskytnúť možnosť, aby sám preukázal, že sú splnené všetky podmienky požadované zákonom.

14 Skatteverket podala proti tomuto predbežnému stanovisku Skatterättsnämnden odvolanie na Regeringsrätten.

15 Skatteverket vo svojom odvolaní zdôrazňuje, že ustanovenia týkajúce sa slobody pohybu kapitálu nie sú jasné, pokiaľ ide o pohyb kapitálu medzi členskými štátmi a tretími krajinami, najmä tými tretími krajinami, ktoré sa bránia výmene informácií na účely daňovej kontroly. Pokiaľ je možnosť získať informácie obmedzená, môže byť také obmedzenie, aké zavádza uvedený článok 16 a, odôvodnené na zabezpečenie účinnosti daňových kontrol.

16 A naopak tvrdí, že ustanovenia obsiahnuté v protokole a v dohode môžu byť považované za ustanovenia týkajúce sa výmeny informácií, ktoré sú obsiahnuté v samotnom dohovore. Článok 16 a kapitoly 42 zákona v každom prípade predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré nemožno odôvodniť. Švajčiarske orgány totiž vôbec netreba žiadať o informácie, keďže daňovníka možno vyzvať, aby preukázal, že spĺňa všetky podmienky potrebné na oslobodenie stanovené zákonom.

17 Za týchto podmienok Regeringsrätten rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Bránia ustanovenia týkajúce sa voľného pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a treťou krajinou tomu, aby v takej situácii, o akú ide [vo veci samej], boli A zdanené dividendy, ktoré jej vyplatila X, z dôvodu, že X nemá svoje sídlo v členskom štáte EHP, ani v štáte, s ktorým Švédsko [Švédske kráľovstvo] uzavrelo daňový dohovor obsahujúci doložku o výmene informácií?“

O prejudiciálnej otázke

18 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú ustanovenia Zmluvy týkajúce sa voľného pohybu kapitálu vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, podľa ktorej môže byť oslobodenie od dane z dividend vyplácaných vo forme akcií dcérskej spoločnosti poskytnuté len vtedy, ak má vyplácajúca spoločnosť sídlo v členskom štáte EHP alebo v štáte, s ktorým členský štát zdanenia uzavrel daňový dohovor stanovujúci výmenu informácií.

19 Na úvod je potrebné pripomenúť, že hoci priame dane podľa ustálenej judikatúry patria do právomoci členských štátov, tieto štáty musia túto právomoc vykonávať v súlade s právom Spoločenstva (rozsudky zo 6. júna 2000, Verkooijen, C-35/98, Zb. s. I-4071, bod 32; zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 19, ako aj zo 6. marca 2007, Meilicke a i., C-292/04, Zb. s. I-1835, bod 19).

20 V tomto ohľade článok 56 ods. 1 ES, ktorý nadobudol účinnosť 1. januára 1994, zaviedol liberalizáciu kapitálu medzi členskými štátmi, ako aj medzi členskými štátmi a tretími krajinami. Na tento účel tento článok stanovuje, že v rámci kapitoly Zmluvy nazvanej „Kapitál a platby“ sú všetky obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi, ako aj medzi členskými štátmi a tretími krajinami zakázané (rozsudky zo 14. decembra 1995, Sanz de Lera a i., C-163/94, C-165/94 a C-250/94, Zb. s. I-4821, bod 19, ako aj z 23. februára 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Zb. s. I-1957, bod 37).

O priamom účinku článku 56 ods. 1 ES vo vzťahoch medzi členskými štátmi a tretími krajinami

21 Hneď na úvod treba pripomenúť, že článok 56 ods. 1 ES uvádza jasný a bezpodmienečný zákaz, ktorý nevyžaduje nijaké vykonávacie opatrenie a poskytuje jednotlivcom práva, ktoré môžu uplatniť na súde (pozri v tomto zmysle rozsudok Sanz de Lera a i., už citovaný, body 41 a 47).

22 Nemecká vláda však tvrdí, že vo vzťahoch medzi členskými štátmi a tretími krajinami má toto ustanovenie priamy účinok, len pokiaľ ide o obmedzenia týkajúce sa tých kategórií pohybu kapitálu, na ktoré sa nevzťahuje článok 57 ods. 1 ES. Čo sa totiž týka kategórií pohybu kapitálu uvedených v tomto odseku, odsek 2 toho istého článku necháva Rade Európskej únie právomoc prijímať liberalizačné opatrenia, pokiaľ umožnia podporovať fungovanie hospodárskej a menovej únie. Súdny dvor síce v bode 46 už citovaného rozsudku Sanz de Lera a i. uznal, že prijímanie opatrení Radou nepredstavuje podmienku nevyhnutnú na vykonávanie zákazu uvedeného v článku 56 ods. 1 ES, obmedzil však tento výklad na obmedzenia, na ktoré sa nevzťahuje článok 57 ods. 1 ES.

23 V tomto ohľade treba pripomenúť, že podľa článku 57 ods. 1 ES nie je ustanovením článku 56 ES dotknuté uplatňovanie obmedzení vo vzťahu k tretím krajinám, ktoré platia vo vnútroštátnom práve alebo v práve Spoločenstva k 31. decembru 1993 z hľadiska pohybu kapitálu do alebo z tretích krajín týkajúceho sa priamych investícií, vrátane investícií do nehnuteľného majetku, usadenia sa, poskytovania finančných služieb alebo vstupu cenných papierov na kapitálové trhy.

24 Podľa článku 57 ods. 2 prvej vety ES môže Rada v úsilí dosiahnuť voľný pohyb kapitálu medzi členskými štátmi a tretími krajinami v čo najväčšom rozsahu a pri rešpektovaní ostatných kapitol Zmluvy, na návrh Komisie kvalifikovanou väčšinou hlasov prijať opatrenia o pohybe kapitálu do tretích krajín a z nich v oblasti priamych investícií vrátane investícií do nehnuteľného majetku, usadenia sa, poskytovania finančných služieb alebo prístupu cenných papierov na kapitálové trhy. Druhá veta uvedeného odseku 2 stanovuje, že na prijatie opatrení, ktoré sú v oblasti liberalizácie pohybu kapitálu do alebo z tretích krajín v práve Spoločenstva krokom späť, sa vyžaduje jednomyseľnosť.

25 V bode 48 už citovaného rozsudku Sanz de Lera a i. Súdny dvor rozhodol, že na ustanovenia článku 73b ods. 1 Zmluvy ES (teraz článok 56 ods. 1 ES) v spojení s článkami 73c a 73d ods. 1 písm. b) Zmluvy ES [teraz články 57 ES a 58 ods. 1 písm. b) ES] sa možno odvolávať na vnútroštátnom súde a môžu vyvolať nepoužiteľnosť vnútroštátnych predpisov, ktoré sú s nimi v rozpore.

26 Súdny dvor teda uznal priamy účinok článku 56 ods. 1 bez toho, aby rozlíšil tie kategórie pohybu kapitálu, na ktoré sa vzťahuje článok 57 ods. 1 ES, a tie, na ktoré sa tento článok nevzťahuje. Súdny dvor totiž rozhodol, že výnimka stanovená v článku 57 ods. 1 ES nemôže brániť tomu, aby článok 56 ods. 1 ES priznával jednotlivcom práva, ktoré môžu uplatniť na súde (rozsudok Sanz de Lera a i., už citovaný, bod 47).

27 Z toho vyplýva, že pokiaľ ide o pohyb kapitálu medzi členskými štátmi a tretími krajinami, na článok 56 ods. 1 ES v spojení s článkami 57 ES a 58 ES sa možno odvolávať na vnútroštátnom súde a môže spôsobiť neuplatniteľnosť vnútroštátnych predpisov, ktoré sú s ním v rozpore, bez ohľadu na dotknutú kategóriu pohybu kapitálu.

A

O pojme obmedzenie pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a tretími krajinami

28 Najskôr je potrebné odpovedať na argumentáciu Skatteverket, ako aj švédskej, nemeckej, francúzskej a holandskej vlády, podľa ktorých nemožno pojem obmedzenie pohybu kapitálu uvedený v článku 56 ods. 1 ES vykladať vo vzťahoch medzi členskými štátmi a tretími krajinami rovnakým spôsobom ako vo vzťahoch medzi členskými štátmi.

29 Nemecká, francúzska a holandská vláda zdôrazňujú, že na rozdiel od liberalizácie pohybu kapitálu medzi členskými štátmi, ktorej cieľom je vytvorenie vnútorného trhu, súvisí rozšírenie zásady voľného pohybu kapitálu na vzťahy medzi členskými štátmi a tretími krajinami so zavedením hospodárskej a menovej únie. Všetky uvedené vlády zdôrazňujú, že vo vzťahoch s tretími krajinami by dodržiavanie zákazu uvedeného v článku 56 ods. 1 ES viedlo k jednostrannej liberalizácii zo strany Európskeho spoločenstva bez toho, aby posledné uvedené získalo záruku, že dotknuté tretie krajiny pristúpia k rovnocennej liberalizácii, a bez toho, aby vo vzťahu s týmito tretími krajinami existovali opatrenia harmonizácie vnútroštátnych predpisov predovšetkým v oblasti priameho zdaňovania.

30 Nemecká a holandská vláda tiež tvrdia, že pokiaľ by bola zásada voľného pohybu kapitálu vykladaná rovnakým spôsobom vo vzťahoch s tretími krajinami a vnútri Spoločenstva, prišlo by Spoločenstvo o prostriedky na vyjednanie liberalizácie s týmito krajinami, keďže by taká liberalizácia už automaticky a jednostranne otvorila trh Spoločenstva týmto krajinám. V tomto ohľade zdôrazňujú, že ustanovenia týkajúce sa voľného pohybu kapitálu, ktoré obsahujú asociačné dohody uzavreté s tretími krajinami, majú často obmedzenejší dosah než ustanovenie článku 56 ES,

čo by nemalo zmysel, pokiaľ by bolo toto ustanovenie rovnako prísne uplatniteľné vo vzťahoch s tretími krajinami a vo vzťahoch v rámci Spoločenstva.

31 Ako uviedol generálny advokát v bodoch 74 až 77 svojich návrhov, hoci liberalizácia pohybov kapitálu s tretími krajinami môže sledovať iné ciele ako vytvorenie vnútorného trhu, ako sú najmä zaisťovanie vierohodnosti jednotnej meny Spoločenstva na svetových finančných trhoch a udržiavanie finančných centier svetového rozmeru v členských štátoch, treba konštatovať, že keď bola zásada voľného pohybu kapitálu článkom 56 ods. 1 ES rozšírená na pohyb kapitálu medzi tretími krajinami a členskými štátmi, rozhodli sa tieto členské štáty zakotviť túto zásadu v tom istom článku a v rovnakom znení pre ten pohyb kapitálu, ktorý sa uskutočňuje v rámci Spoločenstva, a pre ten, ktorý sa týka vzťahov s tretími krajinami.

32 Okrem toho, ako tiež uviedol generálny advokát v bodoch 78 až 83 svojich návrhov, zo všetkých ustanovení zavedených do Zmluvy v kapitole týkajúcej sa kapitálu a platieb vyplýva, že na zohľadnenie skutočnosti, že cieľ a právny rámec liberalizácie pohybov kapitálu sú odlišné podľa toho, či ide o vzťahy medzi členskými štátmi a tretími krajinami alebo o voľný pohyb kapitálu medzi členskými štátmi, považovali tieto členské štáty za potrebné stanoviť ochranné doložky a výnimky, ktoré sa uplatnia konkrétne na pohyb kapitálu do tretích krajín a z nich.

33 Okrem výnimky stanovenej v článku 57 ods. 1 ES pre niektoré obmedzenia pohybu kapitálu do alebo z tretích krajín platné vo vnútroštátnom práve alebo v práve Spoločenstva k 31. decembru 1993 totiž článok 59 ES poskytuje Rade za výnimočných okolností, keď uvedený pohyb kapitálu spôsobuje alebo hrozí, že spôsobí vážne ťažkosti fungovaniu hospodárskej a menovej únie, právomoc prijať ochranné opatrenia. Článok 60 ods. 1 ES okrem toho oprávňuje Radu prijať voči tretím krajinám potrebné naliehavé opatrenia, ak sa v prípadoch uvedených v článku 301 ES pokladá činnosť

Spoločenstva za nevyhnutnú. Nakoniec článok 60 ods. 2 ES stanovuje možnosť členského štátu z vážnych politických dôvodov a z dôvodov naliehavosti prijať voči tretej krajine jednostranné opatrenia týkajúce sa najmä pohybu kapitálu, a to kým Rada neprijme opatrenia podľa odseku 1 toho istého článku.

34 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že v rozpore s tvrdením nemeckej vlády nemožno z podmienok, ktorým podlieha právomoc priznaná Rade článkom 57 ods. 2 ES prijímať opatrenia týkajúce sa tých kategórií pohybu kapitálu do a z tretích krajín, ktoré sú uvedené v tomto ustanovení, vyvodzovať, že uvedené kategórie nepatria do pôsobnosti zákazu uvedeného v článku 56 ods. 1 ES. Odsek 2 článku 57 ES sa totiž musí vykladať v spojení s odsekom 1 toho istého článku a obmedzuje sa na to, že umožňuje Rade prijímať opatrenia týkajúce sa uvedených kategórií pohybu kapitálu bez toho, aby jej v tom mohli brániť vnútroštátne obmedzenia či obmedzenia Spoločenstva, ktorých zachovanie je výslovne stanovené týmto odsekom 1.

35 Ako uviedol generálny advokát v bode 86 svojich návrhov, obmedzenia, ktoré členské štáty a Spoločenstvo môžu uplatňovať na základe článku 57 ods. 1 ES na pohyb kapitálu do tretích krajín a z nich, sa pripájajú nielen k obmedzeniam stanoveným v článkoch 59 ES a 60 ES, ale aj k tým, ktoré vyplývajú z opatrení prijatých členskými štátmi v súlade s článkom 58 ods. 1 písm. a) a b) ES alebo ktoré sú inak odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu.

36 Z judikatúry Súdneho dvora okrem toho vyplýva, že rozsah, v akom sú tak členské štáty oprávnené uplatňovať určité obmedzujúce opatrenia týkajúce sa pohybu kapitálu, nemôže byť určovaný bez zohľadnenia okolnosti zdôraznenej niekoľkými vládami, ktoré predložili Súdnemu dvoru pripomienky, že pohyb kapitálu do alebo

z tretích krajín sa odohráva v odlišnom právnom kontexte než pohyb kapitálu na úrovni Spoločenstva.

37 Z dôvodu stupňa právnej integrácie existujúcej medzi členskými štátmi Európskej únie a najmä existencie legislatívnych opatrení zameraných na spoluprácu medzi vnútroštátnymi daňovými orgánmi, akým je aj smernica 77/799, teda nie je zdaňovanie hospodárskych činností s cezhraničnými aspektmi nepresahujúcimi hranice Spoločenstva, ktoré vykonáva členský štát, vždy porovnateľné s hospodárskymi činnosťami v rámci vzťahov medzi členskými štátmi a tretími krajinami (rozsudok z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Zb. s. I-11753, bod 170). Podľa Súdneho dvora navyše nemožno vylúčiť, že členský štát môže preukázať, že obmedzenie pohybu kapitálu do alebo z tretích krajín je odôvodnené určitým dôvodom, aj keď tento dôvod nemôže predstavovať platné odôvodnenie obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi (rozsudok Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 171).

38 Z týchto dôvodov nemožno považovať za rozhodujúce tvrdenie uvedené nemeckou a holandskou vládou, podľa ktorého by Spoločenstvo, pokiaľ by sa pojem obmedzenie pohybu kapitálu vykladal vo vzťahoch medzi členskými štátmi a tretími krajinami rovnakým spôsobom ako vo vzťahoch medzi členskými štátmi, jednostranne otvorilo tretím krajinám svoj trh bez toho, aby si zachovalo prostriedky na vyjednávanie nevyhnutné na dosiahnutie liberalizácie zo strany týchto krajín.

39 Keďže bol teda vyjasnený pojem obmedzení pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a tretími krajinami, treba po druhé preskúmať, či takú právnu úpravu, o akú ide vo veci samej, možno za také obmedzenie považovať a či môže byť prípadne odôvodnená na základe ustanovení Zmluvy alebo naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu.

O existencii obmedzenia pohybu kapitálu

40 V tomto ohľade treba pripomenúť, že opatrenia zakázané článkom 56 ods. 1 ES ako obmedzenia pohybu kapitálu zahŕňajú aj opatrenia, ktoré sú spôsobilé odradiť osoby bez bydliska v určitom členskom štáte od investovania v tomto štáte alebo odradiť osoby s bydliskom v tomto členskom štáte od investovania v iných štátoch (pozri rozsudky Van Hilten-van der Heijden, už citovaný, bod 44, a z 25. januára 2007, Festersen, C-370/05, Zb. s. I-1129, bod 24).

41 V prejednávanej veci poskytuje článok 16 a kapitoly 42 zákona daňovníkom s bydliskom vo Švédsku oslobodenie od dane z dividend vyplácaných vo forme akcií dcérskej spoločnosti akciovou spoločnosťou usadenou vo Švédsku alebo v inom štáte EHP, ale toto oslobodenie im odmieta poskytnúť, pokiaľ také vyplácanie uskutočňuje spoločnosť usadená v tretej krajine, ktorá nie je členom EHP, s výnimkou toho, ak by táto krajina uzavrela so Švédskym kráľovstvom dohovor stanovujúci výmenu informácií.

42 Účinkom takej právnej úpravy je odradenie daňovníkov s bydliskom vo Švédsku od investovania ich kapitálu do spoločností usadených mimo EHP. Keďže sa totiž s dividendami, ktoré takéto spoločnosti vyplácajú švédskym rezidentom, zaobchádza daňovo menej výhodne ako s dividendami vyplácanými spoločnosťou usadenou v členskom štáte EHP, sú akcie uvedených spoločností pre investorov s bydliskom vo Švédsku menej príťažlivé ako akcie spoločností usadených v takom štáte (pozri v tomto zmysle rozsudky Verkooijen, už citovaný, body 34 a 35, a Manninen, už citovaný, body 22 a 23, ako aj, pokiaľ ide o pohyb kapitálu medzi členskými štátmi a tretími krajinami, rozsudok Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 166).

43 Taká právna úprava, o akú ide vo veci samej, teda obsahuje obmedzenie pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a tretími krajinami, ktoré je v zásade zakázané článkom 56 ods. 1 ES.

44 Pred preskúmaním toho, či môže byť uvedené obmedzenie odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu, ako tvrdí Skatteverket a vlády, ktoré predložili Súdnemu dvoru pripomienky, treba odpovedať na tvrdenie uvedené talianskou vládou, podľa ktorého sa na toto obmedzenie vzťahuje výnimka stanovená v článku 57 ods. 1 ES.

O uplatnení výnimky stanovenej v článku 57 ods. 1 ES

45 Ako bolo pripomenuté v bode 23 tohto rozsudku, podľa článku 57 ods. 1 ES nie je ustanovením článku 56 ES dotknuté uplatňovanie obmedzení vo vzťahu k tretím krajinám, ktoré platia vo vnútroštátnom práve alebo v práve Spoločenstva k 31. decembru 1993 z hľadiska pohybu kapitálu do alebo z tretích krajín týkajúceho sa priamych investícií, vrátane investícií do nehnuteľného majetku, usadenia sa, poskytovania finančných služieb alebo vstupu cenných papierov na kapitálové trhy.

46 Obmedzenie pohybu kapitálu predstavované menej výhodným daňovým zaobchádzaním s dividendami zahraničného pôvodu spadá pod pojem „priame investície“ v zmysle článku 57 ods. 1 ES, pokiaľ sa toto obmedzenie vzťahuje na investície akejkoľvek povahy, ktoré vykonávajú fyzické alebo právnické osoby a ktoré slúžia na vytvorenie alebo udržanie dlhodobých a priamych vzťahov medzi poskytovateľom kapitálu a podnikom, ktorému je tento kapitál určený na účely výkonu hospodárskej činnosti (pozri v tomto zmysle rozsudky Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, body 179 až 181; z 24. mája 2007, Holböck, C-157/05, Zb. s. I-4051, body 33 a 34, ako aj z 23. októbra 2007, Komisia/Nemecko, C-112/05, Zb. s. I-8995, bod 18).

47 Keďže návrh na začatie prejudiciálneho konania nevylučuje, že sa dividendy, ktoré spoločnosť X zamýšľa vyplatiť A, vzťahujú na také investície, treba preskúmať, či sa na takú právnu úprava, o akú ide vo veci samej, môže vzťahovať, ako obmedzenie, ktoré platilo k 31. decembru 1993, výnimka stanovená v článku 57 ods. 1 ES.

48 Ako uviedol generálny advokát v bodoch 110 až 112 svojich návrhov, pojem obmedzenie platné k 31. decembru 1993 predpokladá, že právny rámec, do ktorého dotknuté obmedzenie patrí, bol súčasťou právneho poriadku dotknutého členského štátu nepretržite od tohto dátumu. Ak by to totiž bolo inak, členský štát by mohol kedykoľvek opätovne zaviesť obmedzenia pohybu kapitálu do alebo z tretích krajín, ktoré vo vnútroštátnom právnom poriadku platili k 31. decembru 1993, ale ktoré neboli zachované.

49 V rovnakom duchu sa vyjadril Súdny dvor, keď mal rozhodnúť o uplatniteľnosti výnimky stanovenej v článku 57 ods. 1 ES na obmedzenia pohybu kapitálu existujúce v právnom poriadku členského štátu k 31. decembru 1993. Hoci totiž Súdny dvor pripustil, že vnútroštátne opatrenie prijaté po tomto dátume nie je len z tohto dôvodu automaticky vylúčené z režimu výnimiek stanoveného v uvedenom odseku 1, rozumel tejto možnosti tak, že zahŕňa ustanovenia, ktoré sú vo svojej podstate totožné so skoršími právnymi predpismi alebo ktoré sa obmedzujú na zmiernenie alebo odstránenie prekážky výkonu práv a slobôd Spoločenstva obsiahnutej v skorších právnych predpisoch, pričom vylúčil ustanovenia, ktoré spočívajú na odlišnej logike než skoršie právo a ktoré zavádzajú nové postupy (pozri v tomto zmysle rozsudky Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 192, a Holböck, už citovaný,

bod 41). Súdny dvor tým nemal na mysli ustanovenia, ktoré napriek tomu, že sú v podstate totožné s právnou úpravou existujúcou k 31. decembru 1993, opätovne zaviedli prekážku voľného pohybu kapitálu, ktorá po zrušení skoršej právnej úpravy už neexistovala.

50 V prejednávanej veci treba konštatovať, že článok 16 kapitoly 42 zákona v čase nadobudnutia svojej účinnosti v roku 1992 už vylučoval z poskytnutia oslobodenia stanoveného pre dividendy vyplácané vo forme akcií dcérskej spoločnosti dividendy vyplácané spoločnosťami usadenými v tretích krajinách, ktoré neuzavreli so Švédskym kráľovstvom dohovor stanovujúci výmenu informácií. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania totiž vyplýva, že toto oslobodenie sa k uvedenému dátumu uplatňovalo len na dividendy vyplácané spoločnosťami usadenými vo Švédsku.

51 Je pravda, že ustanovenia týkajúce sa oslobodenia boli v roku 1994 zrušené, potom v roku 1995 opätovne zavedené a v roku 2001 rozšírené na dividendy vyplácané spoločnosťami usadenými v členskom štáte EHP alebo v inom štáte, s ktorým Švédske kráľovstvo uzavrelo dohovor stanovujúci výmenu informácií. Nič to však nemení na tom, ako tvrdí talianska vláda, že poskytnutie tohto oslobodenia bolo nepretržite vylúčené, prinajmenšom od roku 1992, pre dividendy vyplácané spoločnosťami usadenými v tretej krajine, ktorá nie je členom EHP a ktorá so Švédskym kráľovstvom neuzavrela taký dohovor.

52 Za týchto okolností treba vylúčenie, od roku 1992, poskytnutia oslobodenia stanoveného zákonom pre dividendy vyplácané spoločnosťou usadenou v tretej krajine, ktorá nie je členom EHP a ktorá so Švédskym kráľovstvom neuzavrela dohovor stanovujúci výmenu informácií, považovať za obmedzenie platné k 31. decembru 1993 v zmysle článku 57 ods. 1 ES, prinajmenšom vtedy, ak sa tieto dividendy vzťahujú na priame investície do vyplácajúcej spoločnosti, čo musí overiť vnútroštátny súd.

53 Keďže z návrhu na začatie prejudiciálneho konania nevyplýva, že by sa dividendy, o ktoré ide vo veci samej, vzťahovali na priame investície, treba preskúmať, či taká vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, môže byť odôvodnená naliehavým dôvodom všeobecného záujmu.

O odôvodnení založenom na potrebe zabezpečiť účinnosť daňovej kontroly

54 Podľa Skatteverket, ako aj švédskej, dánskej, nemeckej, španielskej, francúzskej, talianskej, holandskej vlády a vlády Spojeného kráľovstva je odmietnutie poskytovať oslobodenie stanovené v článku 16 kapitoly 42 zákona, pokiaľ dividendy vypláca spoločnosť usadená v tretej krajine, s ktorou Švédske kráľovstvo neuzavrelo daňový dohovor stanovujúci výmenu informácií, odôvodnené nevyhnutnosťou zaistiť účinnosť daňových kontrol. Vo vzťahu k tretej krajine totiž švédska daňová správa nemôže použiť vzájomnú pomoc medzi príslušnými orgánmi stanovenú smernicou 77/799. Dohovor ani protokol navyše neobsahujú ustanovenie o výmene informácií, ktoré by bolo porovnateľné s ustanovením článku 26 vzorového dohovoru vypracovaného v rámci Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD). Dokonca aj pokiaľ daňovník disponuje informáciami nevyhnutnými na preukázanie toho, že podmienky požadované uvedeným článkom 16 sú splnené, daňová správa ešte musí overiť hodnotu predložených dôkazov, čo nie je možné, ak nemá právomoc získať spoluprácu príslušných orgánov štátu, v ktorom má sídlo vyplácajúca spoločnosť.

55 Podľa článku 58 ods. 1 písm. b) sa článok 56 ES nedotýka práva členských štátov prijať všetky potrebné opatrenia, najmä v oblasti daňového systému, aby sa zabránilo

porušovaniu vnútroštátnych zákonov a iných právnych predpisov. Súdny dvor teda uznal, že potreba zabezpečiť účinnosť daňových kontrol predstavuje naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý môže odôvodniť obmedzenie výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou (rozsudky z 15. mája 1997, Futura Participations a Singer, C-250/95, Zb. s. I-2471, bod 31; z 15. júla 2004, Lenz, C-315/02, Zb. s. I-7063, body 27 a 45, ako aj zo 14. septembra 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Zb. s. I-8203, bod 47).

56 Aby mohlo byť obmedzujúce opatrenie odôvodnené, musí rešpektovať zásadu proporcionality v tom zmysle, že musí byť spôsobilé zabezpečiť uskutočnenie cieľa, ktorý sleduje, a nesmie ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na jeho dosiahnutie (pozri najmä rozsudok zo 4. marca 2004, Komisia/Francúzsko, C-334/02, Zb. s. I-2229, bod 28).

57 Podľa A a Komisie je právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, neprimeraná vo vzťahu k sledovanému cieľu, keďže švédske daňové orgány môžu od daňovníka vyžadovať, aby poskytol dôkaz, že podmienky potrebné na získanie oslobodenia stanoveného touto právnou úpravou sú splnené. Keďže sa také oslobodenie týka dividend vyplácaných spoločnosťou kótovanou na burze, niektoré informácie možno získať aj z údajov, ktoré je taká spoločnosť povinná na základe zákona zverejňovať.

58 Ako uviedli A a Komisia, pokiaľ ide o vnútroštátnu právnu úpravu obmedzujúcu jednu zo slobôd pohybu zaručenú Zmluvou, Súdny dvor rozhodol, že členský štát sa pri odôvodnení odmietnutia daňovej výhody nemôže odvolávať na nemožnosť vymáhať spoluprácu od iného členského štátu pri vykonávaní vyšetrovania alebo zbere informácií. Hoci sa totiž overenie informácií poskytnutých daňovníkom javí ťažkým, najmä z dôvodu hraníc výmeny informácií stanovených v článku 8 smernice 77/799, príslušným daňovým orgánom nič nebráni v tom, aby si od daňovníka vyžiadali dôkazy, ktoré považujú za potrebné na správne stanovenie predmetných

daní, a prípadne odmietli požadované oslobodenie od dane, ak tieto dôkazy nie sú predložené (pozri v tomto zmysle rozsudky z 28. januára 1992, Bachmann, C-204/90, Zb. s. I-249, bod 20; z 30. januára 2007, Komisia/Dánsko, C-150/04, Zb. s. I-1163, bod 54, ako aj z 11. októbra 2007, ELISA, C-451/05, Zb. s. I-8251, body 94 a 95).

59 V tomto kontexte sa Súdny dvor domnieval, že nemožno *a priori* vylúčiť, že daňovník bude schopný predložiť relevantné dôkazy, ktoré daňovým orgánom členského štátu umožnia jasne a presne overiť, že sa tento 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; z 10. marca 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Zb. s. I-2057, bod 25, ako aj ELISA, už citovaný, bod 96).

60 Táto judikatúra, ktorá sa týka obmedzení výkonu slobôd pohybu na úrovni Spoločenstva, však nemôže byť úplne prenesená na pohyb kapitálu medzi členskými štátmi a tretími krajinami, keďže taký pohyb sa odohráva v odlišnom právnom kontexte než veci, ktoré viedli k vydaniu rozsudkov uvedených v predchádzajúcich dvoch bodoch.

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

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

63 Z toho vyplýva, že pokiaľ právna úprava Spoločenstva podmieňuje poskytovanie daňovej výhody splnením podmienok, ktorých dodržanie možno overiť len získaním informácií od príslušných orgánov tretej krajiny, členský štát je v zásade oprávnený odmietnuť poskytovať túto výhodu, pokiaľ sa najmä z dôvodu neexistencie zmluvnej povinnosti tejto tretej krajiny poskytnúť informácie ukáže ako nemožné od tejto krajiny tieto informácie získať.

64 Vo veci samej Skatteverket, ako aj švédska vláda tvrdia, že švédska daňová správa nie je schopná overiť splnenie prvej, tretej, štvrtej a šiestej podmienky uvedených v článku 16 kapitoly 42 zákona, teda požiadaviek, podľa ktorých sa musí vyplatenie uskutočniť v pomere k počtu akcií vlastnených v materskej spoločnosti, všetky podiely tejto spoločnosti v dcérskej spoločnosti musia byť rozdelené a po rozdelení nesmú byť podiely v dcérskej spoločnosti vlastnené spoločnosťou patriacou do rovnakej skupiny ako materská spoločnosť a hlavná činnosť dcérskej spoločnosti alebo spoločností ovládaných touto dcérskou spoločnosťou musí mať priemyselnú alebo obchodnú povahu.

65 Túto otázku musí posúdiť vnútroštátny súd.

66 Rovnako to platí aj pokiaľ ide o to, či protokol alebo dohoda umožňujú švédskej daňovej správe získať informácie, ktoré potrebuje na vykonanie uvedeného článku 16. Pokiaľ sa totiž Skatterättsnämnden domnievala, že dohoda môže umožňovať získanie potrebných informácií, z dokumentov a vysvetlení poskytnutých švédskou vládou na žiadosť Súdneho dvora vyplýva, že jedinými informáciami, ktoré možno od švajčiarskych orgánov získať, sú informácie nevyhnutné na riadne uplatňovanie dohovoru.

67 Vzhľadom na vyššie uvedené treba na položenú otázku odpovedať, že články 56 ES a 58 ES sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia právnej úprave členského štátu, podľa ktorej oslobodenie dividend vyplácaných vo forme akcií dcérskej spoločnosti od dane z príjmov môže byť poskytnuté, len pokiaľ má vyplácajúca spoločnosť sídlo v členskom štáte EHP alebo v štáte, s ktorým zdaňujúci členský štát uzavrel daňový dohovor stanovujúci výmenu informácií, pokiaľ toto oslobodenie podlieha podmienkam, ktorých dodržanie môžu príslušné orgány tohto členského štátu overiť len získaním informácií od štátu, v ktorom je usadená vyplácajúca spoločnosť.

O trovách

68 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 (veľká komora) rozhodol takto:

Články 56 ES a 58 ES sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia právnej úprave členského štátu, podľa ktorej oslobodenie dividend vyplácaných vo forme akcií dcérskej spoločnosti od dane z príjmov môže byť poskytnuté, len pokiaľ má vyplácajúca spoločnosť sídlo v členskom štáte Európskeho hospodárskeho priestoru alebo v štáte, s ktorým zdaňujúci členský štát uzavrel daňový dohovor stanovujúci výmenu informácií, pokiaľ toto oslobodenie podlieha podmienkam, ktorých dodržanie môžu príslušné orgány tohto členského štátu overiť len získaním informácií od štátu, v ktorom je usadená vyplácajúca spoločnosť.

Podpisy