STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
YVESE BOTA
přednesené dne 11. září 2007 [1]

1. Volný pohyb kapitálu se na rozdíl od ostatních svobod pohybu zavedených Smlouvou o ES neuplatní pouze mezi členskými státy. Zakazuje rovněž omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi. V projednávaném řízení o předběžné otázce je Soudní dvůr vyzván k tomu, aby upřesnil, zda má tato svoboda pohybu ve vztazích mezi členskými státy a třetími zeměmi tentýž dosah, jako v rámci Společenství.

2. Základem tohoto řízení je spor ohledně poskytnutí fyzické osobě s bydlištěm ve Švédsku osvobození od daně z příjmu dividend, které jí byly vyplaceny společností usazenou ve Švýcarsku ve formě akcií, které drží v dceřiné společnosti.

3. Podle použitelných švédských právních předpisů podléhá toto osvobození několika podmínkám. Švédské království, které mělo za to, že musí mít možnost dohlížet na dodržování těchto podmínek, je-li vyplácející společnost usazená v zahraničí, stanovilo, že uvedené osvobození může být poskytnuto pouze tehdy, je-li tato společnost usazena v zemi Evropského hospodářského prostoru (EHP) nebo ve státě, se kterým uzavřelo daňovou dohodu obsahující ustanovení o výměně informací.

4. Jedná se o určení toho, zda mohou být takové právní předpisy analyzovány jako omezení pohybu kapitálu ve smyslu čl. 56 odst. 1 ES, a případně, zda může být toto omezení odůvodněné.

5. Ve stanovisku předneseném v projednávané věci uvedu, že pojmy „pohyb kapitálu" a „omezení" uvedené v čl. 56 odst. 1 ES musejí mít tentýž dosah, jak co se týče transakcí mezi členskými státy a třetími zeměmi, tak co se týče vztahů mezi členskými státy. Z toho vyvodím, že dotčené vnitrostátní právní předpisy skutečně představují omezení pohybu kapitálu ve smyslu tohoto ustanovení.

1 — Původní jazyk: francouzština.

6. Dále posoudím, v jaké míře může být toto omezení odůvodněné.

7. Připomenu, že nezbytnost zajištění účinnosti daňového dohledu může odůvodnit omezení volného pohybu kapitálu, může-li dotčené opatření dosáhnout tohoto cíle a nepřesahuje-li to, co je pro jeho dosažení nezbytné. Uvedu, že ve vztazích mezi členskými státy a třetími zeměmi může tento důvod omezení odůvodňovat, aby bylo poskytnutí daňové výhody podmíněno existencí dohody o výměně informací, podléhá-li tato výhoda ve vnitrostátním právu podmínkám, které daňové orgány dotčeného členského státu nemohou vlastními silami ověřit.

8. Z toho vyvodím, že dotčené omezení je v souladu s články 56 ES a 58 ES, pokud vnitrostátní soud určí, že osvobození dividend vyplácených ve formě akcií držených v dceřiné společnosti od daně z příjmu podléhá podmínkám, jejichž kontrola vnitrostátními daňovými orgány vyžaduje informace, které mohou získat pouze příslušné orgány země, ve které je usazena vyplácející mateřská společnost.

I – Vnitrostátní právní úprava

9. Podle švédského zákona č. 1229 z roku 1999 [2] podléhají běžně dividendy vyplacené fyzické osobě akciovou společností dani z příjmu.

10. Podle článku 16 uvedeného v kapitole 42 švédského zákona nejsou dividendy vyplacené švédskou akciovou společností ve formě akcií držených v dceřiné společnosti zahrnuty do zdanitelného příjmu, pokud:

1) je výplata uskutečněna v poměru k počtu akcií držených v mateřské společnosti;

2) jsou akcie mateřské společnosti kotovány na burze;

3) jsou rozděleny všechny podíly mateřské společnosti v dceřiné společnosti;

2 — Zákon o dani z příjmu [Inkomstskattelagen (1999:1229), dále jen „švédský zákon"].

4) po rozdělení nebudou podíly v dceřiné společnosti drženy společností patřící do téže skupiny jako mateřská společnost;

5) dceřiná společnost je švédskou akciovou společností nebo zahraniční společností, a

6) hlavní činnost dceřiné společnosti má průmyslovou nebo obchodní povahu nebo přímo či nepřímo spočívá v držbě podílů ve společnostech, jejichž hlavní činnost má průmyslovou nebo obchodní povahu a ve kterých dceřiná společnost přímo či nepřímo drží podíly představující nadpoloviční podíl hlasovacích práv ze všech podílů ve společnosti.

11. Tato ustanovení vstoupila poprvé v platnost v roce 1992 a vztahovala se pouze na zisky vyplacené švédskými akciovými společnostmi. Uvedená ustanovení byla zrušena v roce 1994 a poté v roce 1995 zavedena zpět do právního řádu.

12. Švédská vláda vysvětluje, že tyto právní předpisy byly přijaty za účelem zjednodušení restrukturalizací podniků a dělení společností. Díky uvedeným právním předpisům může akcionář, kterému je vyplacen zisk vyplácející společnosti ve formě akcií, které tato drží v dceřiné společnosti, oddálit zdanění takto vyplacených zisků až do prodeje obdržených akcií.

13. Tato výplata zisků nepodléhá podle této vlády dani, jelikož se má za to, že akcie držené v mateřské společnosti ztratily hodnotu představovanou akciemi drženými v dceřiné společnosti. Ve skutečnosti je jediným účinkem této výplaty, že nepřímí vlastníci dceřiné společnosti se stanou jejími přímými vlastníky, aniž by se změnila hodnota držených akcií. V okamžiku výplaty se kupní cena akcií v mateřské společnosti rozdělí mezi tyto akcie a akcie držené v dceřiné společnosti. Při převodu je tedy kapitálový výnos nebo ztráta stanovena na základě odpovídajícího podílu z kupní ceny.

14. Podle článku 16a uvedeného v kapitole 42 švédského zákona, doplněného v roce 2001, se osvobození stanovené v článku 16 uvedeném v téže kapitole použije rovněž tehdy, uskutečňuje-li výplatu akcií zahraniční společnost, která má statut obdobný statutu

švédské akciové společnosti a která je usazena v zemi EHP nebo v zemi, se kterou Švédské království uzavřelo daňovou dohodu obsahující ustanovení o výměně informací.

15. Dne 7. května 1965 uzavřela Švýcarská konfederace a Švédské království dohodu o zamezení dvojího zdanění v oblasti daně z příjmu a daně z majetku [3]. Co se týče rozdělení pravomoci ke zdaňování dividend, ta se řídí článkem 10 této dohody [4].

16. Dohoda neobsahuje ustanovení týkající se výměny informací mezi příslušnými orgány obou smluvních států. Její článek 27 stanoví smírčí řízení mezi těmito orgány směřující k zamezení zdanění, které by nebylo v souladu s jejími ustanoveními, jakož i k řešení problémů nebo odstranění pochybností, které mohou vyvstat na základě jejich výkladu nebo použití [5].

17. Mimoto, z bodu 5 jednacího a podpisového protokolu vypracovaného při uzavření dohody plyne, že švýcarská delegace měla za to, že jedinými poznatky, které mají být předmětem výměny informací, jsou poznatky nezbytné k řádnému provádění dohody a poznatky umožňující zabránit tomu, aby docházelo k jejímu zneužívání. Z téhož bodu vyplývá, že Švédské království vzalo toto vysvětlení na vědomí a ustoupilo od výslovného smluvního ustanovení o výměně informací.

18. Krom toho, dne 17. srpna 1993 bylo mezi Švýcarskou konfederací a Švédským

3 — Dále jen „dohoda".

4 — Článek 10 odst. 1 uvedené dohody stanoví, že dividendy vyplacené společností-rezidentem v jednom smluvním státě osobě, která je rezidentem ve druhém smluvním státě, se zdaňují v posledně uvedeném státě. Článek 10 odst. 2 této dohody nicméně stanoví, že tyto dividendy mohou být zdaněny ve státě, jehož rezidentem je společnost vyplácející dividendy, a to až do výše 15% hrubého objemu uvedených dividend. Pokud je výsledkem zdanění dividend v obou smluvních státech, řídí se toto dvojí zdanění článkem 25 dohody. Fyzické osobě mající bydliště ve Švédsku, které jsou vyplaceny dividendy ze společnosti usazené ve Švýcarsku, tak musí být v rámci zdanění jejího příjmu ve Švédsku poskytnut odpočet daně z příjmu zaplacené ve Švýcarsku.

5 — Tento článek 27 zní následovně:
„1. Má-li rezident smluvního státu za to, že důsledkem opatření přijatých jedním nebo oběma smluvními státy je nebo bude jeho zdanění v rozporu s touto dohodou, může nezávisle na opravných prostředcích stanovených vnitrostátními právními předpisy těchto států předložit svůj případ příslušnému orgánu smluvního státu, jehož je rezidentem.
2. Shledá-li tento příslušný orgán stížnost opodstatněnou a není-li sám schopen přinést uspokojivé řešení, pokusí se otázku vyřešit prostřednictvím smírné dohody s příslušným orgánem druhého smluvního státu, aby tak zabránil zdanění, které by bylo v rozporu s dohodou.
3. Příslušné orgány smluvních států se pokusí prostřednictvím smírné dohody vyřešit problémy nebo odstranit pochybnosti, které by se mohly objevit na základě výkladu nebo použití dohody. Mohou se rovněž dohodnout na společném postupu za účelem zamezení dvojího zdanění v případech neupravených dohodou.
4. Příslušné orgány smluvních států mohou mezi sebou za účelem nalezení dohody uvedené v předchozích odstavcích přímo komunikovat. Má-li nalezení této dohody usnadnit ústní výměna názorů, může k ní dojít v rámci komise složené ze zástupců příslušných orgánů smluvních států."

království uzavřeno ujednání (dále jen „ujednání") týkající se provádění článků 10 a 11 dohody [6]. Toto ujednání jednak upřesňuje postup pro jednotlivce pro získání snížení daně podle uvedených článků 10 a 11 a jednak zpracování takových žádostí daňovými orgány smluvních států.

II – Spor v původním řízení a předběžná otázka

19. A, fyzická osoba mající bydliště ve Švédsku, je akcionářem společnosti X, jejíž sídlo se nachází ve Švýcarsku a která zamýšlí rozdělit akcie, které drží v jedné ze svých dceřiných společností. A požádala Skatterättsnämnden (švédskou komisi pro daňové právo) o předběžné stanovisko, zda je takové rozdělení osvobozeno od daně. Podle A má společnost X obdobný statut jako švédská akciová společnost a jsou splněny podmínky pro osvobození vyžadované švédským zákonem, s výjimkou podmínky týkající se umístění sídla této společnosti.

20. Ve svém stanovisku oznámeném dne 19. února 2003 Skatterättsnämnden odpověděla, že zamýšlené rozdělení musí být podle ustanovení Smlouvy týkajících se volného pohybu kapitálu osvobozeno od daně.

21. Jednak měla za to, že podmínka stanovená v článku 16a uvedeném v kapitole 42 švédského zákona, týkající se existence ustanovení o výměně informací, není splněna. Tato podmínka totiž odkazuje na takovou spolupráci, jaká je stanovena v článku 26 vzorové daňové dohody Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD), a žádné ustanovení s takovým obsahem není v dohodách uzavřených se Švýcarskou konfederací obsaženo.

22. Dále pak Skatterättsnämnden shledala, že dotčené rozdělení představuje pohyb kapitálu a že neexistence osvobození musí být analyzována jako omezení ve smyslu článku 56 ES. Podle jejího názoru se na toto omezení nevztahuje čl. 57 odst. 1 ES, jelikož dotčený pohyb nezahrnuje přímou investici.

23. Skatterättsnämnden se tedy domnívala, že jelikož bylo uvedené omezení odůvodněno

6 — Článek 11 upravuje rozdělení pravomoci ke zdaňování úroků.

nemožností Skatteverket (daňového orgánu) provádět dohled na dodržováním podmínek pro poskytnutí osvobození, je s ohledem na tento cíl nepřiměřené, přestože se ustanovení směrnice Rady 77/799/EHS [7] v rámci vztahů se Švýcarskou konfederací nepoužijí. Ujednání totiž zřejmě umožňuje švédským daňovým orgánům získat informace nezbytné pro uplatnění svého vnitrostátního práva a daňovému poplatníkovi A lze poskytnout možnost, aby sám prokázal, že byly splněny všechny podmínky požadované švédským zákonem.

24. Skatteverket podal proti tomuto rozhodnutí opravný prostředek k Regeringsrätten (nejvyššímu správnímu soudu) (Švédsko).

25. Skatteverket uplatňoval, že ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu kapitálu nejsou dostatečně jasná, co se týče pohybu kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi, zejména z a do zemí, které se brání výměně informací pro účely daňového dohledu. Je-li možnost získání takových informací velmi omezená, může být takové omezení, jako je omezení dotčené v původním řízení, odůvodněno právem členských států zajistit účinnost daňového dohledu. Takový důvod byl totiž judikaturou uznán za naléhavý důvod obecného zájmu, který může odůvodňovat omezení svobody pohybu zaručené Smlouvou.

26. Naopak, A tvrdila, že dotčené omezení nemůže být odůvodněno, pokud může být dotčený daňový poplatník vyzván k tomu, aby prokázal, že jsou naplněny veškeré podmínky pro poskytnutí osvobození.

27. V tomto kontextu se předkládající soud rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání ustanovení o volném pohybu kapitálu mezi členskými státy a třetí zemí tomu, aby v takové situaci, jaká je popsána výše, byly A zdaněny dividendy, které jí vyplatila X, protože X nemá své sídlo ve státě EHP ani ve státě, se kterým [Švédské království] uzavřelo daňovou úmluvu obsahující doložku o výměně informací?“

7 — Směrnice ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63).

III – Analýza

28. Úvodem je třeba připomenout, že i když v současné době přímé daně, jejichž součástí je i daň z dividend, spadají do pravomoci členských států, musejí nicméně tyto státy při výkonu této pravomoci dodržovat právo Společenství a zejména svobody pohybu zavedené Smlouvou [8].

29. Rovněž je namístě uvést, že podle žádosti předkládajícího soudu je skutečně třeba posoudit slučitelnost sporné právní úpravy s právem Společenství ve světle ustanovení Smlouvy týkajících se volného pohybu kapitálu.

30. Z judikatury totiž vyplývá, že vnitrostátní právní předpisy podrobující pobírání dividend dani, jejíž sazba závisí na původu těchto dividend, vnitrostátním, či nikoli, nezávisle na velikosti účasti, kterou akcionář drží ve vyplácející společnosti, mohou spadat jak pod článek 43 ES týkající se svobody usazování, tak pod článek 56 ES týkající se volného pohybu kapitálu [9].

31. Je rovněž nesporné, že kapitola Smlouvy týkající se práva na usazování neobsahuje žádné ustanovení, které by rozšiřovalo její působnost na situace týkající se usazování státního příslušníka některého členského státu nebo společnosti založené podle právních předpisů některého členského státu ve třetí zemi [10].

32. Jelikož se situace dotčená v původním řízení týká vyplácení dividend akcionáři majícímu bydliště v členském státě společností nacházející se ve třetí zemi, lze použít pouze ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu kapitálu.

33. Svojí předběžnou otázkou se předkládající soud v podstatě táže, zda musejí být články 56 ES a 58 ES vykládány v tom smyslu, že právní předpisy, podle kterých osvobození dividend vyplacených ve formě akcií dceřiné společnosti od daně z příjmu, které podléhá několika podmínkám, může být poskytnuto pouze tehdy, je-li vyplácející mateřská společnost usazena v zemi EHP nebo ve státě, se kterým členský stát uzavřel daňovou dohodu obsahující ustanovení

8 — Rozsudek ze dne 24. května 2007, Holböck (C-157/05, Sb. rozh. s. I-4051, bod 21 a v něm uvedená judikatura).

9 — Tamtéž (bod 24 a v něm uvedená judikatura).

10 — Tamtéž (bod 28 a v něm uvedená judikatura).

o výměně informací, představuje omezení pohybu kapitálu, a pokud ano, zda může být toto omezení odůvodněné.

34. Tato otázka se skládá ze dvou podotázek. Nejprve nás vede k určení toho, zda musejí být dotčené právní předpisy analyzovány jako omezení pohybu kapitálu ve smyslu čl. 56 odst. 1 ES. Dále se jedná o to, zda může být v případě kladné odpovědi na první otázku takové omezení odůvodněné.

35. Dříve, než přistoupím k posouzení obou podotázek, se zdá být užitečné připomenout obsah ustanovení Smlouvy týkajících se volného pohybu kapitálu, jakož i základní etapy vývoje, který k němu vedl, a dále stručně představit současný stav ustanovení použitelných na výměnu informací v oblasti přímých daní uvnitř Společenství a ve vztazích mezi členskými státy a třetími zeměmi.

A – *Ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu kapitálu*

36. Ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu kapitálu obsahují zásadu uvedenou v článku 56 ES, jakož i meze této zásady stanovené v článcích 57 ES až 60 ES.

1. Uznání zásady volného pohybu kapitálu

37. Pohyb kapitálu mezi členskými státy, na straně jedné, a mezi těmito státy a třetími zeměmi, na straně druhé, byl předmětem postupné liberalizace.

38. V Římské smlouvě o založení Evropského hospodářského společenství byl pohyb kapitálu uvnitř a z a do Společenství předmětem rozdílných a málo závazných ustanovení. Z pohledu vnitřního tak byly členské státy podle článku 67 Smlouvy o EHS (později článek 67 Smlouvy o ES, který byl zrušen Amsterodamskou smlouvou) povinny odstraňovat postupně omezení pohybu kapitálu v průběhu přechodného období pouze „v rozsahu nezbytném pro řádné fungování společného trhu". Z vnějšího pohledu článek 70 Smlouvy o EHS (později článek 70 Smlouvy o ES, který byl zrušen Amsterodamskou smlouvou) stanovil pouze postupnou koordinaci devizové politiky členských států vůči třetím zemím.

39. Vzhledem k málo závazné povaze článku 67 Smlouvy měl Soudní dvůr za to, že toto ustanovení nemá, na rozdíl od článků Smlouvy zavádějících ostatní svobody pohybu, po skončení přechodného období přímý účinek, přestože uznal, že i volný pohyb kapitálu představuje jednu ze „základních svobod" Smlouvy [11].

40. Důležitý krok byl učiněn směrnicí Rady 88/361/EHS [12]. Tato směrnice stanovila úplnou a bezpodmínečnou liberalizaci pohybu kapitálu mezi členskými státy, jelikož její článek 1 stanovil, že členské státy zruší omezení pohybu kapitálu mezi osobami majícími bydliště na jejich území. Lhůta stanovená členským státům ke splnění této povinnosti vypršela dne 1. července 1990. Ve svém rozsudku ze dne 23. února 1995, Bordessa a další [13], Soudní dvůr rozhodl, že článek 1 směrnice 88/361 má přímý účinek.

41. Naproti tomu z vnějšího pohledu byla ustanovení směrnice 88/361 méně závazná, neboť podle jejího článku 7 se musely členské státy při převodech spojených s pohybem kapitálu z a do třetích zemí pouze vynasnažit dosáhnout téhož stupně liberalizace, ke které došlo uvnitř Společenství.

42. Smlouva o Evropské unii představovala druhý důležitý krok liberalizačního procesu. Z formálního hlediska nahradila tato smlouva od 1. ledna 1994 články 67 až 73 Smlouvy o EHS (později článek 73 Smlouvy o ES, který byl zrušen Amsterodamskou smlouvou) články 73b až 73g Smlouvy o ES (nyní články 56 ES až 60 ES).

43. Z hmotněprávního hlediska učinila Smlouva o EU z volného pohybu kapitálu základní svobodu zaručenou Smlouvou, nejen co se týče pohybu mezi členskými státy, ale rovněž mezi těmito státy a třetími zeměmi. Podle čl. 73b odst. 1 Smlouvy o ES (nyní čl. 56 odst. 1 ES) tak „v rámci této kapitoly jsou zakázána všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi".

11 — Rozsudek ze dne 11. listopadu 1981, Casati (203/80, Recueil, s. 2595, bod 8).

12 — Směrnice ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy (Úř. věst. L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10).

13 — C-358/93 a C-416/93, Recueil, s. I-361, bod 34.

44. S ohledem na přesnou a bezpodmínečnou povahu tohoto ustanovení Soudní dvůr v rozsudku ze dne 14. prosince 1995, Sanz de Lera a další [14], rozhodl, že zásada volného pohybu kapitálu má přímý účinek v rozsahu, ve kterém zakazuje omezení jak mezi členskými státy, tak mezi těmito státy a třetími zeměmi [15].

2. Meze zásady volného pohybu kapitálu

46. Meze zásady volného pohybu kapitálu jsou obsaženy ve dvou skupinách ustanovení, jednak v ochranných doložkách a jednak ve výjimkách.

a) Ochranné doložky

45. Amsterodamská smlouva, která vstoupila v platnost dne 1. května 1999, změnila číslování článků Smlouvy a v čl. 56 odst. 1 ES převzala ustanovení čl. 73b odst. 1 Smlouvy.

47. Ochranné doložky jsou stanoveny v článcích 59 ES a 60 ES. Týkají se pouze třetích zemí. Mají dočasnou povahu a jsou určeny k řešení výjimečných okolností.

48. Článek 59 ES umožňuje řešit hospodářské obtíže. Podle tohoto článku, pokud pohyb kapitálu do či ze třetích zemí za výjimečných okolností způsobuje nebo hrozí způsobit vážné poruchy fungování hospodářské a měnové unie, může Rada Evropské unie na návrh Komise Evropských společenství a po konzultaci s Evropskou centrální bankou kvalifikovanou většinou na dobu nepřekračující šest měsíců přijmout ochranná opatření vůči těmto zemím, jsou-li taková opatření naprosto nezbytná.

14 — C-163/94, C-165/94 a C-250/94, Recueil, s. I-4821.

15 — Třebaže se věci v původním řízení týkaly vývozu deviz do třetích zemí, Soudní dvůr se domníval, že „ustanovení čl. 73b odst. 1 Smlouvy, zakotvující zásadu volného pohybu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi, přiznávají jednotlivcům práva, jež mohou uplatnit před soudem a jimž musí vnitrostátní soudy poskytnout ochranu“ (bod 43). Německá vláda ve svém písemném vyjádření v projednávané věci tvrdila, že v bodě 46 výše uvedeného rozsudku Sanz de Lera a další Soudní dvůr omezil přímý účinek čl. 73b odst. 1 Smlouvy na jiné pohyby kapitálu, než ty, které zahrnují přímé investice. Tento názor nesdílím. Dle mého názoru Soudní dvůr v tomto bodě 46 uvedl, že zákaz uvedený v čl. 73b odst. 1 Smlouvy se týká omezení, která nespadají pod čl. 73c odst. 1 Smlouvy o ES (nyní čl. 57 odst. 1 ES), když posledně uvedené ustanovení se týká omezení pohybu kapitálu zahrnujícího přímé investice, *která existovala ke dni 31. prosince 1993* (zdůrazněno mnou). Soudní dvůr tedy ze zákazu uvedeného v čl. 73b odst. 1 Smlouvy nevyloučil veškeré pohyby kapitálu zahrnující přímé investice, ale jen ty, které existovaly ke dni 31. prosince 1993. Z toho důvodu musí být dle mého názoru výše uvedený rozsudek Sanz de Lera a další chápán v tom smyslu, že zásada volného pohybu kapitálu, zakotvená v čl. 73b odst. 1 Smlouvy, má přímý účinek ve vztazích s třetími zeměmi a co se týče veškerých pohybů kapitálu ve smyslu tohoto ustanovení.

49. Článek 60 ES má zase politickou povahu. Umožňuje zákonodárci společenství přijmout odvetná opatření týkající se pohybu kapitálu, rozhodlo-li se Společenství v rámci společného postupu přijatého na základě ustanovení Smlouvy týkajících se společné zahraniční a bezpečnostní politiky omezit nebo přerušit hospodářské vztahy s jednou nebo několika třetími zeměmi.

52. Článek 57 odst. 2 ES poskytuje Radě možnost přijmout nová opatření týkající se téhož pohybu kapitálu. Podle tohoto ustanovení rozhoduje Rada kvalifikovanou většinou, rozhoduje-li o prohloubení svobody uvedeného pohybu kapitálu, a jednomyslně, rozhoduje-li o jejím omezení.

53. Článek 58 ES zase popisuje pravomoci vyhrazené členským státům, které jim umožňují omezit pohyb kapitálu do nebo z jiných členských států i třetích zemí. Stanoví:

b) Výjimky

„1. Článkem 56 není dotčeno právo členských států:

50. Jsou uvedeny v článcích 57 ES a 58 ES.

a) uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován;

51. Článek 57 ES se rovněž týká pouze vztahů se třetími zeměmi a zahrnuje pohyb kapitálu považovaného za zvláště citlivý. Jedná se o pohyb kapitálu zahrnujícího přímé investice včetně investic do nemovitostí, usazování, poskytování finančních služeb či přijetí cenných papírů na kapitálové trhy. Článek 57 odst. 1 ES stanoví zachování vnitrostátních omezení nebo omezení Společenství takového pohybu kapitálu, která existovala ke dni 31. prosince 1993.

b) učinit všechna nezbytná opatření, jež by zabránila porušování vnitrostátních právních předpisů, zejména v oblasti daňového práva a dohledu nad finanč-

ními institucemi, nebo stanovit postupy pro ohlašování pohybu kapitálu pro účely správní či statistické, nebo učinit opatření odůvodněná veřejným pořádkem či veřejnou bezpečností.

2. Touto kapitolou není dotčena použitelnost omezení práva usazování, pokud jsou slučitelná s touto smlouvou.

3. Opatření a postupy uvedené v odstavcích 1 a 2 nesmějí představovat ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 56."

54. Z judikatury plyne, že mezi opatření, která mohou být považována za nezbytná k zabránění porušování vnitrostátních právních a správních předpisů členského státu patří zejména opatření určená k zajištění účinnosti daňového dohledu [16].

55. Mimoto seznam odůvodňujících opatření obsažený v čl. 58 odst. 1 písm. b) ES není taxativní. Soudní dvůr připustil, že volný pohyb kapitálu, stejně jako další svobody pohybu, může být omezen z dalších důvodů, kvalifikovaných jako naléhavé důvody nebo požadavky obecného zájmu [17]. Opakovaně bylo rozhodnuto, že nezbytnost zajištění účinnosti daňového dohledu rovněž představuje naléhavý důvod obecného zájmu, který může odůvodnit omezení volného pohybu kapitálu [18].

56. Nicméně, nezávisle na uplatňovaném důvodu je třeba, aby dotčené opatření bylo způsobilé dosáhnout cíle, který sleduje, a aby nepřekračovalo to, co je za tímto účelem nezbytné.

57. A konečně, v rozsudku ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation [19], Soudní dvůr uvedl, že nelze vyloučit, že členský stát může prokázat, že je omezení pohybu kapitálu do nebo ze třetí

16 — Rozsudek ze dne 26. září 2000, Komise v. Belgie (C-478/98, Recueil, s. I-7587, bod 38 a v něm uvedená judikatura, jakož i bod 39).

17 — Viz zejména rozsudek ze dne 1. června 1999, Konle (C-302/97, Recueil, s. I-3099, bod 40).

18 — Viz zejména rozsudky ze dne 14. září 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Sb. rozh. s. I-8203, bod 47 a v něm uvedená judikatura), a ze dne 30. ledna 2007, Komise v. Dánsko (C-150/04, Sb. rozh. s. I-1163, bod 51 a v něm uvedená judikatura).

19 — C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753, bod 171.

země odůvodněno určitým důvodem za okolností, kdy tento důvod nemůže představovat platné odůvodnění pro omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy.

B – *Ustanovení použitelná na výměnu informací k daňovým účelům*

1. Výměna informací k daňovým účelům mezi členskými státy

58. Výměna informací mezi členskými státy k daňovým účelům se řídí především směrnicí 77/799.

59. Tato směrnice byla přijata s ohledem na následující dvě zjištění. Jednak, vyhýbání se daňovým povinnostem a daňové úniky překračující hranice členských států vedou k rozpočtovým ztrátám, jakož i k popření zásady daňové spravedlnosti a mohou narušovat fungování společného trhu. A jednak, vzhledem k tomu, že se jedná o mezinárodní problém, vnitrostátní opatření, omezená na prostor uvnitř hranic členských států, nedostačují, stejně jako spolupráce mezi správními orgány na základě dvoustranných dohod [20].

20 — První a třetí bod odůvodnění směrnice 77/799.

60. Směrnice 77/799 stanoví, že příslušné orgány členských států si v souladu s jejími ustanoveními navzájem poskytují veškeré údaje, které by jim mohly umožnit správné vyměření daní z příjmů a majetku. Podle této směrnice a v souladu s judikaturou může tedy členský stát požádat příslušný orgán jiného členského státu o předání veškerých informací, které považuje za nezbytné pro posouzení přesné částky daně z příjmů dlužné daňovým poplatníkem podle jeho vnitrostátních právních předpisů [21].

61. Nejedná se nicméně o neomezenou povinnost. Směrnice totiž dožádanému členskému státu neukládá povinnost provedení šetření ani poskytnutí údajů, pokud jeho právní předpisy nebo správní praxe neopravňují příslušné orgány k provedení takového šetření nebo k získávání a použití takových údajů pro vlastní potřeby tohoto státu.

62. Ve stejném směru zavedla směrnice Rady 2003/48/ES [22] systém automatické výměny určitých informací o úrokových platbách.

21 — Rozsudek ze dne 3. října 2002, Danner (C-136/00, Recueil, s. I-8147, bod 49 a v něm uvedená judikatura).

22 — Směrnice ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb (Úř. věst. L 157, s. 38).

2. Výměna informací k daňovým účelům mezi třetími zeměmi a členskými státy

63. Pokud jde o výměnu informací k daňovým účelům mezi třetími zeměmi a členskými státy, opatření rovnocenná opatřením stanoveným směrnicí 2003/48 ve specifické oblasti pokryté touto směrnicí byla předmětem dohod mezi Evropským společenstvím, na straně jedné, a Švýcarskou konfederací, Andorským knížectvím, Monackým knížectvím, jakož i Republikou San Marino, na straně druhé [23].

64. Mimo tyto zvláštní dohody spadá výměna informací k daňovým účelům mezi třetími zeměmi a členskými státy i nadále pod dvoustranné nebo mnohostranné dohody. Tak je tomu zejména co se týče výměny informací mezi členskými státy a členskými zeměmi EHP, to znamená Islandskou republikou, Lichtenštejnským knížectvím a Norským královstvím. Tyto země nejsou na základě Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 [24] povinny provádět do svého vnitrostátního práva takové sekundární právní akty týkající se výměny informací v daňové oblasti, jako je směrnice 77/799.

65. Článek 26 vzorové daňové dohody OECD poskytuje nejrozšířenější normu pro tento druh dohod [25]. Ve svém znění platném ke dni 29. dubna 2000 měl tento text následující znění:

„1. Příslušné orgány smluvních států si vyměňují informace nezbytné k uplatnění ustanovení této dohody nebo ustanovení vnitrostátních právních předpisů týkajících se daní všech druhů a denominací odváděných na účet smluvních států, jejich politických jednotek nebo jejich místních celků, pokud zdanění, které ukládají není v rozporu s dohodou. [...]

2. Ustanovení odstavce 1 nemohou být v žádném případě vykládána tak, že ukládají smluvnímu státu povinnost:

a) přijmout správní opatření odchylující se od jeho právních předpisů a jeho správní praxe nebo od správní praxe druhého smluvního státu;

23 — Viz, co se týče Švýcarské konfederace, Dohoda mezi Evropským společenstvím a Švýcarskou konfederací, kterou se stanoví opatření rovnocenná opatřením stanoveným směrnicí rady 2003/48/ES (Úř. věst. 2004, L 385, s. 30; Zvl. vyd. 09/01, s. 369).

24 — Úř. věst. 1994, L 1, s. 3, dále jen „Dohoda o EHP".

25 — Podle informací dostupných na internetových stránkách OECD je na vzorech OECD založeno více než 2 000 dvoustranných dohod.

b) poskytnout informace, které nelze získat na základě jeho právních předpisů nebo v rámci jeho běžné správní praxe nebo správní praxe druhého smluvního státu;

c) poskytnout informace vyzrazující obchodní, průmyslové nebo profesní tajemství, či obchodní postup, nebo informace, jejichž předání by bylo v rozporu s veřejným pořádkem."

66. S ohledem na tento přehled provedu posouzení, zda musí být švédský zákon analyzován jako omezení pohybu kapitálu, a případně, zda může být toto omezení odůvodněné.

C – *K existenci omezení pohybu kapitálu*

67. První otázka, na kterou je třeba odpovědět, se týká toho, zda právní předpisy, podle kterých osvobození dividend vyplacených ve formě akcií dceřiné společnosti od daně z příjmu může být poskytnuto pouze tehdy, je-li vyplácející mateřská společnost usazena v zemi EHP nebo ve státě, se kterým členský stát uzavřel daňovou dohodu obsahující ustanovení o výměně informací, představují omezení pohybu kapitálu.

68. Skatteverket, stejně jako švédská, německá, francouzská a nizozemská vláda navrhují odpovědět na tuto otázku záporně. Podle těchto vlád, kteří předložili vyjádření nemůže mít čl. 56 odst. 1 ES ve vztahu se třetími zeměmi tentýž dosah, jako v rámci Společenství. Na podporu tohoto stanoviska uplatňují několik argumentů, které mohou být shrnuty následovně.

69. Jednak liberalizace pohybu kapitálu z a do třetích zemí nesleduje tentýž cíl, jako liberalizace tohoto pohybu mezi členskými státy. V rámci vztahů se třetími zeměmi se jedná nikoliv o vytvoření vnitřního trhu, ale o zajištění důvěryhodnosti jednotné měny Společenství na světových finančních trzích a o udržení finančních center světového významu v členských státech.

70. Dále pak liberalizace pohybu kapitálu z a do třetích zemí postupuje na základě jednostranných kroků Společenství, které nejsou nezbytně následovány obdobným krokem ze strany těchto zemí. Přiznali-li bychom čl. 56 odst. 1 ES tentýž dosah, co se týče třetích zemí, jaký má v rámci Společen-

ství, oslabili bychom tím postavení Společenství v jednáních s těmito zeměmi. Takto široký výklad by rovněž odporoval dohodám o přidružení, ve kterých mají ustanovení o volném pohybu kapitálu užší dosah.

71. A konečně, výklad čl. 56 odst. 1 ES, co se týče vztahů se třetími zeměmi, by měl zohledňovat skutečnost, že tyto země nejsou vázány právem Společenství, zejména směrnicí 77/799. Je třeba rovněž zohlednit skutečnost, že rozsah působnosti volného pohybu kapitálu se může krýt s rozsahem působnosti svobody usazování. Je tedy třeba se vyhnout tomu, aby výklad čl. 56 odst. 1 ES, co se týče vztahů se třetími zeměmi, umožňoval hospodářským subjektům, které nesplňují podmínky vyžadované k tomu, aby se mohly dovolávat svobody usazování v členském státě, tyto podmínky obcházet.

72. Švédská, německá, francouzská a nizozemská vláda z těchto argumentů vyvozují, že pojem „pohyb kapitálu" uvedený v čl. 56 odst. 1 ES nepokrývá výplatu dividend společností usazenou ve třetí zemi a že švédský zákon nepředstavuje omezení ve smyslu tohoto ustanovení.

73. Tuto analýzu nesdílím. Stejně jako A a Komise jsem toho názoru, že pojmy „pohyb kapitálu" a „omezení" uvedené v čl. 56 odst. 1 ES musejí mít tentýž dosah, co se týče vztahů mezi členskými státy a třetími zeměmi, jako uvnitř Společenství. Své stanovisko zakládám na následujících důvodech.

74. Zaprvé odkazuji na obsah čl. 56 odst. 1 ES. Poukazuji na to, že toto ustanovení zakotvuje týmiž výrazy zásadu volného pohybu kapitálu mezi členskými státy, na straně jedné, a mezi těmito státy a třetími zeměmi, na straně druhé. S ohledem na způsob vzniku uvedeného ustanovení má jeho obsah podle mého názoru rozhodující význam pro výklad dosahu čl. 56 odst. 1 ES, co se týče pohybu kapitálu do a ze Společenství.

75. Jak jsem totiž připomněl, řídil se až do Smlouvy o EU pohyb kapitálu mezi členskými státy, na straně jedné, a mezi těmito státy a třetími zeměmi, na straně druhé, různými ustanoveními s odlišným obsahem. Mimoto, ve směrnici 88/361 byla již jasně a bezpodmínečně potvrzena zásada volného pohybu kapitálu mezi členskými státy. V důsledku toho skutečnost, že ve Smlouvě o EU se členské státy rozhodly zakotvit

v témže článku a v témže znění tuto zásadu jak uvnitř Společenství, tak ve vztazích mezi členskými státy a třetími zeměmi, dle mého názoru prokazuje jejich vůli poskytnout této svobodě pohybu tentýž dosah v rámci i mimo rámec Společenství.

76. Argument předložený vládami, které v rámci řízení v projednávané věci předložily vyjádření, podle kterého liberalizace pohybu kapitálu z a do třetích zemí nesleduje tentýž cíl, jako tato svoboda pohybu uvnitř Unie, podle mého názoru tuto analýzu nevyvrací.

77. Smlouva neupřesňuje důvody, pro které byl rozsah působnosti uvedené svobody rozšířen na třetí země. Obecně se uznává, že je toto rozšíření třeba dát do souvislosti s rozvojem měnové politiky Společenství. Nicméně, pokud by členské státy chtěly, aby se tato rozdílnost cílů promítla do dosahu této liberalizace týkající se jejich vztahů se třetími zeměmi, měly zcela logicky zakotvit zásadu volného pohybu kapitálu uvnitř Společenství a mimo Společenství na základě odlišného znění, tak jak tomu bylo dříve. Skutečnost, že se navzdory odlišnosti cílů rozhodly zakotvit tuto svobodu pohybu týmiž výrazy a v témže článku Smlouvy, lze dle mého názoru vysvětlit pouze vůlí propůjčit jí v obou případech tentýž dosah.

78. Zadruhé, potvrzení této teze nalézám v ostatních článcích kapitoly věnované volnému pohybu kapitálu.

79. Konstatuji totiž, že v článcích 57 ES, 59 ES a 60 ES zákonodárce Společenství výslovně stanovil hospodářské a politické ochranné doložky, jakož i výjimky, které se použijí speciálně na tuto svobodu pohybu do a ze třetích zemí. K zohlednění odlišných cílů a právního kontextu volného pohybu kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi jsou tedy určena tato ustanovení, jakož i ustanovení článku 58 ES, a nikoliv čl. 56 odst. 1 ES. Jinými slovy, nezbytnost stanovení ochranných doložek, jakož i výjimek týkajících se vztahů mimo rámec Společenství vyvstala právě proto, že článek 56 má ve vztazích mezi členskými státy a třetími zeměmi tentýž dosah, jako v rámci Společenství.

80. Co se týče ustanovení čl. 57 odst. 2 první věty ES, podle které může Rada kvalifikovanou většinou přijímat opatření týkající se určitého pohybu kapitálu do nebo ze třetích zemí „[v]e snaze dosáhnout volného pohybu kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi v co největší míře a aniž jsou

dotčeny ostatní kapitoly této smlouvy“ [26], nedomnívám se, na rozdíl od německé vlády, že by prokazovala, že čl. 56 odst. 1 ES má ve svém rozměru týkajícím se vztahů vně Společenství menší dosah.

81. Článek 57 odst. 2 první věta ES musí být dán do souvislosti s odstavcem 1 téhož článku, který povoluje zachovat omezení, která existovala ke dni 31. prosince 1993 v právních předpisech členských států a v právu Společenství, co se týče pohybu kapitálu z a do třetích zemí zahrnujícího přímé investice včetně investic do nemovitostí, usazování, poskytování finančních služeb či přijetí cenných papírů na kapitálové trhy.

82. Posledně uvedené ustanovení tak dovoluje zachovat tato stávající omezení po neomezeně dlouhou dobu. Článek 57 odst. 2 první věta ES tedy musí být dle mého názoru chápán tak, že umožňuje Společenství a členským státům uzavírat dohody se třetími zeměmi, obsahující ustanovení o volném pohybu kapitálu, jejichž znění jsou použitelná bez rozdílu ve všech členských státech, aniž by vůči nim mohla být namítána omezení uvedená v čl. 57 odst. 1 ES. Článek 57 odst. 2 první věta ES tak představuje právní základ umožňující zákonodárci společenství vyhnout se uplatnění těchto omezení podle práva členských států nebo Společenství v rámci dohody uzavřené se třetí zemí [27].

83. A konečně, co se týče článku 57 odst. 2 druhé věty ES, ten umožňuje Radě přijímat opatření omezující volný pohyb kapitálu z nebo do jedné či více třetích zemí, což Společenství poskytuje prostředek k nátlaku v rámci vyjednávání s touto zemí či zeměmi.

84. Zatřetí se domnívám, že tento výklad nenaráží na překážky uvedené Skatteverket, jakož i švédskou, německou, francouzskou a nizozemskou vládou.

26 — Článek 57 odst. 2 první věta ES stanoví:
„Ve snaze dosáhnout volného pohybu kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi v co největší míře a aniž jsou dotčeny ostatní kapitoly této smlouvy, může Rada na návrh Komise kvalifikovanou většinou přijímat opatření týkající se pohybu kapitálu do a ze třetích zemí, zahrnujícího přímé investice, včetně investic do nemovitostí, usazování, poskytování finančních služeb či přijetí cenných papírů na kapitálové trhy.“

27 — Viz zejména rozhodnutí Rady 2000/658/ES ze dne 28. září 2000 o uzavření Dohody o hospodářském partnerství, politické koordinaci a spolupráci mezi Evropským společenstvím a jeho členskými státy na jedné straně a Spojenými státy mexickými na straně druhé (Úř. věst. L 276, s. 44; Zvl. vyd. 11/34, s. 214).

85. Nedomnívám se tak, že by jednak mohl oslabit postavení Společenství v jednáních se třetími zeměmi, ani že by mohl být v rozporu s ustanoveními dohody o přidružení týkajícími se pohybu kapitálu mezi Společenstvím a třetími zeměmi, smluvními stranami této smlouvy.

86. Jak jsme totiž mohli vidět, volný pohyb kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi, zavedený článkem 56 ES, je předmětem několika omezení v článcích 57 ES až 60 ES. Jedná se zejména o zachování omezení podle práva členských států nebo Společenství, která existovala ke dni 31. prosince 1993, u určitého pohybu kapitálu. Lze rovněž uvést překážky této svobody pohybu zapříčiněné opatřeními přijatými členskými státy k zabránění porušování jejich zákonů, zejména v oblasti daňového práva, uvedené v čl. 58 odst. 1 písm. b) ES. A konečně, může se jednat o vnitrostátní opatření odůvodněná naléhavým důvodem obecného zájmu.

87. Jak uvidíme konkrétněji ve druhé části mé analýzy a jak vyplývá z výše uvedeného rozsudku Test Claimants in the FII Group Litigation, důvodu omezení spočívajícímu v nezbytnosti zajistit účinnost daňového dohledu musí být přiznán širší dosah, pokud jde o pohyby do a ze třetích zemí, nežli je tomu v rámci Společenství, zejména s ohledem na skutečnost, že povinnosti uložené členským státům akty sekundárního práva Společenství v oblasti výměny informací se na tyto země nevztahují.

88. S ohledem na všechna tato omezení dosahu čl. 56 odst. 1 ES se mi vyjednávací schopnost Společenství se třetími zeměmi nezdá být oslabena, neboť tyto země musejí pro dosažení jejich odstranění v rámci s ním uzavřených smluv nebo dohod o přidružení ještě přijmout nezbytné závazky.

89. Rovněž tak si dále nemyslím, že by účinkem mého výkladu čl. 56 odst. 1 ES bylo umožnění fyzické nebo právnické osobě nesplňující požadované podmínky pro to, aby se mohla dovolávat ustanovení Smlouvy týkajících se svobody usazování, aby tyto podmínky obcházela.

90. Nejprve je třeba uvést, že ve věci v původním řízení takové nebezpečí neexistuje. Dotčený pohyb kapitálu je totiž výplatou dividend mateřské společnosti usazené ve třetí zemi ve formě akcií dceřiné společnosti, která je rovněž usazená ve třetí zemi, akcionáři, majícímu bydliště v členském státě. Takovou transakcí by tedy mohl případně tento akcionář nabýt účast v zahraniční dceřiné společnosti vyplácející

společnosti, jejíž rozsah by mu umožňoval vykonávat určitý vliv na rozhodování této dceřiné společnosti. Naopak by nemohla umožnit akcionáři s bydlištěm ve třetí zemi ovládat dceřinou společnost usazenou v členském státě.

91. Dále, Soudní dvůr ve své judikatuře z nedávné doby provedl upřesnění týkající se vytýčení rozsahu působnosti svobody usazování a volného pohybu kapitálu.

92. Z této judikatury plyne, že pokud se právní předpisy členského státu z důvodu svého předmětu týkají situací, ve kterých akcionáři umožňuje jeho účast vykonávat určitý vliv na rozhodování společnosti a určovat její činnost, což může být případ vnitrostátního zákona o ovládaných zahraničních společnostech [28] nebo právních předpisů, jejichž předmětem je boj proti podkapitalizaci [29], musejí být dotčené právní předpisy posuzovány pouze a jedině ve světle článků Smlouvy týkajících se svobody usazování [30].

93. V takovém případě se omezující účinky, jaké by takové právní předpisy mohly mít na volný pohyb kapitálu, zdají být nevyhnutelným důsledkem případné překážky svobody usazování a neodůvodňují tedy přezkum uvedených právních předpisů s ohledem na články 56 ES až 60 ES. Jinými slovy, ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu kapitálu se v takovém případě nepoužijí, a nemohou tedy být uplatňována za účelem obejití nemožnosti dovolávat se článků uvedené smlouvy týkajících se svobody usazování ze strany státního příslušníka třetí země usazeného mimo Unii.

94. Naproti tomu je pravda, že vnitrostátní právní předpisy podrobující pobírání dividend dani, jejíž sazba závisí na původu těchto dividend, vnitrostátním, či nikoli, nezávisle na velikosti účasti, kterou akcionář vlastní v rozdělující společnosti, by měly spadat pod volný pohyb kapitálu. Lze si tedy představit, že by se akcionář-státní příslušník třetí země, usazený mimo Unii, který drží v kapitálu společnosti se sídlem v členském státě významnou účast, mohl dovolávat ustanovení čl. 56 odst. 1 ES ke zpochybnění těchto právních předpisů.

95. Okolnost, že mu výše jeho účasti na kapitálu společnosti se sídlem v členském státě umožňuje vykonávat určitý vliv na její rozhodování a určovat její činnost,

28 — Viz v tomto ohledu rozsudek ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, body 31 až 33).

29 — Viz rozsudek ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Sb. rozh. s. I-2107, body 26 až 34), a usnesení ze dne 10. května 2007, Lasertec (C-492/04, Sb. rozh. s. I-3775, body 18 až 26).

30 — Viz, pro použití téže zásady, co se týče vymezení rozsahu působnosti volného pohybu kapitálu a volného pohybu služeb, rozsudek ze dne 3. října 2006, Fidium Finanz (C-452/04, Sb. rozh. s. I-9521, body 34, 48 a 49).

totiž zřejmě s ohledem na obsah čl. 57 odst. 1 ES sama o sobě nepředstavuje dostatečný důvod proto, aby se nepoužil čl. 56 odst. 1 ES. Posledně uvedené ustanovení opravňuje, jak jsme viděli, členské státy zachovávat omezení pohybu kapitálu do a ze třetích zemí, která existovala ke dni 31. prosince 1993, zahrnuje-li tento pohyb „usazení". Z uvedeného ustanovení lze tedy vyvodit, že pohyb kapitálu do a ze třetích zemí může zahrnovat usazení.

96. Nicméně, i když se akcionář-státní příslušník třetí země, usazený mimo Unii, jehož účast na kapitálu společnosti se sídlem v členském státě má takový rozsah, může dovolávat ustanovení článku 56 ES, může být nebezpečí obcházení pravidel Smlouvy týkajících se svobody usazování v tomto případě vyloučeno rovněž na základě čl. 58 odst. 2 ES. Toto ustanovení dle mého názoru opravňuje členské státy přijmout omezující opatření týkající se výplaty dividend takovým akcionářům.

97. S ohledem na tyto úvahy se domnívám, že pojmy „pohyb kapitálu" a „omezení" uvedené v čl. 56 odst. 1 ES musejí mít tentýž výklad, jak co se týče vztahů mezi členskými státy a třetími zeměmi, tak ve vztazích v rámci Společenství.

98. S ohledem na tento předpoklad nelze vážně zpochybnit, zaprvé, že výplata dividend ve formě akcií dceřiné společnosti představuje pohyb kapitálu ve smyslu tohoto ustanovení.

99. V rozsudku ze dne 6. června 2000, Verkooijen [31], totiž Soudní dvůr rozhodl, že skutečnost, že státnímu příslušníkovi členského státu majícímu bydliště na jeho území jsou vyplaceny dividendy z akcií držených ve společnosti-nerezidentovi, představuje pohyb kapitálu ve smyslu článku 1 směrnice 88/361. Tuto analýzu založil na důvodu, podle kterého jejich obdržení nezbytně předpokládá účast v nových nebo stávajících podnicích, která je uvedena v hlavě I bodu 2 klasifikace uvedené v příloze k této směrnici.

100. Takovou analýzu lze přenést na situaci, kdy vyplácené dividendy mají formu akcií dceřiné společnosti, neboť, jak uvedla Komise, taková výplata předpokládá, že jejich příjemce vlastní akcie vyplácející společnosti. Mimoto, podle ustálené judikatury má klasifikace „pohybu kapitálu", která tvoří přílohu směrnice 88/361, i nadále tutéž indikativní

31 — C-35/98, Recueil, s. I-4071.

hodnotu, kterou měla pro definování pojmu „pohyb kapitálu“ [32], jelikož článek 56 ES v podstatě převzal obsah článku 1 této směrnice.

101. Zadruhé, švédský zákon bezpochyby představuje omezení tohoto pohybu kapitálu. Tento zákon totiž tím, že nepřiznává osvobození dividendám vypláceným společnostmi usazenými v zemích, které nejsou členy EHP a které neuzavřely se Švédským královstvím dohodu o výměně informací, odrazuje daňové poplatníky z tohoto členského státu od investování jejich kapitálu do společností usazených v těchto třetích zemích.

102. Stejně tak uvedený zákon představuje překážku pro získávání kapitálu takovými společnostmi ve Švédsku. Jeví se být omezením rovněž v tomto ohledu, jelikož uvedené společnosti mají, jak vyplývá z judikatury, nárok dovolávat se ustanovení Smlouvy týkajících se volného pohybu kapitálu [33].

103. Právní předpisy, podle kterých může být osvobození dividend vyplacených ve formě akcií dceřiné společnosti od daně z příjmu poskytnuto pouze tehdy, je-li vyplácející mateřská společnost usazena v zemi EHP nebo ve státě, se kterým členský stát uzavřel daňovou dohodu obsahující ustanovení o výměně informací, tedy představují omezení pohybu kapitálu ve smyslu čl. 56 odst. 1 ES.

104. Nyní je třeba posoudit, zda může být takové omezení odůvodněné.

D – *K odůvodnění tohoto omezení*

105. Skatteverket a švédská vláda, jakož i několik dalších vlád uplatňují, že dotčené omezení je odůvodněno nezbytností zajistit účinnost daňového dohledu. Italská vláda zase tvrdí, že toto omezení spadá pod čl. 57 odst. 1 ES.

106. Začnu posouzením toho, zda uvedené omezení spadá pod existující opatření uvedená v čl. 57 odst. 1 ES, jelikož, je-li tomu tak, nebylo by nezbytné zjišťovat, zda je odůvodněné na základě článku 58 ES.

32 — Výše uvedený rozsudek Fidium Finanz (bod 41 a v něm uvedená judikatura).

33 — Výše uvedené rozsudky Fidium Finanz (bod 25) a Holböck (bod 30).

1. K použití čl. 57 odst. 1 ES

107. Článek čl. 57 odst. 1 ES umožňuje členským státům zachovat omezení pohybu kapitálu zahrnujícího přímé investice, která existovala ke dni 31. prosince 1993. Na rozdíl od italské vlády se nedomnívám, že by se toto ustanovení mohlo použít na švédský zákon.

108. Z údajů poskytnutých předkládajícím soudem sice vyplývá, že vnitrostátní právní předpisy stanovující osvobození dividend byly v platnosti ke dni 31. prosince 1993 a že se uplatňovaly pouze na dividendy vyplacené švédskými společnostmi, takže společnosti usazené ve třetích zemích z něho byly vyloučeny. Bylo by tak tedy možné tvrdit, že vnitrostátní právní předpisy již tehdy z osvobození vylučovaly dividendy společností usazených ve třetích zemích, které neuzavřely se Švédským královstvím dohodu o výměně informací.

109. Nicméně předkládající soud rovněž upřesňuje, že tyto právní předpisy byly v roce 1994 zrušeny a v roce 1995 znovu obnoveny. S ohledem na toto zrušení se nedomnívám, že by švédský zákon mohl být považován za „omezení, která existují ke dni ke dni 31. prosince 1993", uvedená v čl. 57 odst. 1 ES, a to nezávisle na tom, zda dotčený pohyb kapitálu zahrnuje přímou investici ve smyslu téhož ustanovení.

110. Uvedené ustanovení totiž musí být vykládáno s ohledem na systém, jehož je součástí. Článek čl. 57 odst. 1 ES představuje výjimku ze zásady uvedené v čl. 56 odst. 1 ES. Musí tedy být předmětem restriktivního výkladu. Mimoto, z ustanovení čl. 57 odst. 2 druhé věty ES plyne, že jakékoliv nové omezení může být přijato pouze Radou, rozhodující jednomyslně.

111. V důsledku toho pojem „omezení, která existují ke dni 31. prosince 1993" dle mého názoru předpokládá, že právní rámec, do kterého dotčené omezení spadá, byl součástí vnitrostátního právního řádu nepřetržitě od 31. prosince 1993. Článek 57 odst. 1 ES opravňuje členské státy zachovat omezení uvedená v tomto textu po neomezeně dlouhou dobu, ale neopravňuje je ke znovuzavedení omezení, která byla zrušena.

112. Zrušením tohoto omezení měl totiž dotčený členský stát za to, že již není nezbytné pro jeho vztahy se třetími zeměmi. Připuštění toho, že by mohl kdykoliv zavést

takové omezení zpět, by bylo v rozporu se zásadou zakotvenou v článku 56 ES, jakož i se čl. 57 odst. 2 ES a články 58 ES až 60 ES, podle kterých podléhá zavedení hospodářských nebo politických ochranných opatření velmi striktním podmínkám a každé nové opatření představující krok zpět ve vztahu k volnému pohybu kapitálu do a ze třetích zemí může být Radou přijato pouze jednomyslně.

113. Tato analýza se mi zdá být v souladu s judikaturou. Ve výše uvedeném rozsudku Konle vyložil Soudní dvůr pojem „právní předpisy, které existují" uvedený v článku 70 aktu o podmínkách přistoupení Rakouské republiky, Finské republiky a Švédského království a o úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie [34], který umožnil Rakouské republice dočasně zachovat její existující právní předpisy týkající se objektů neurčených k celoročnímu bydlení. Tento výklad použil v rámci právních předpisů týkajících se zdanění dividend ve výše uvedených rozsudcích Test Claimants in the FII Group Litigation [35] a Holböck [36].

114. Z této judikatury vyplývá, že jakékoli vnitrostátní opatření přijaté po 31. prosinci 1993 není pouze z tohoto důvodu automaticky vyloučeno z režimu upravujícího odchylky zavedeného čl. 57 odst. 1 ES. Soudní dvůr připustil, že se tento článek týká rovněž ustanovení, která jsou svou podstatou totožná s předchozími právními předpisy nebo která se omezují na to, aby omezila nebo zrušila překážku výkonu práv a svobod Společenství obsaženou v těchto právních předpisech.

115. Nicméně z odůvodnění těchto rozsudků ani z kontextu, ve kterém byly vydány, nevyplývá, že se má pojem „omezení, která existují" použít i tehdy, byly-li právní předpisy platné k příslušnému datu zrušeny a po určité době opět zavedeny do vnitrostátního právního řádu. Ve věcech, které vedly k výše uvedeným rozsudkům Konle, Test Claimants in the FII Group Litigation a Holböck, představovaly předmětné právní předpisy změnu právních předpisů platných k příslušnému datu. Nedošlo tak, jako ve věci v původním řízení, k tomu, že v určitém období došlo k odstranění původního omezení z vnitrostátního právního řádu, zatímco předmětné právní předpisy ještě nevstoupily v platnost.

116. Rovněž tak jsem v rozsudcích Soudního dvora, týkajících se výkladu pojmu „právní předpisy, které existují" v právním kontextu nespadajícím pod přímé daně nenalezl příklad, který by mohl být v rozporu s mojí analýzou.

34 — Úř. věst. 1994, C 241, s. 21, a Úř. věst. 1995, L 1, s. 1.
35 — Body 189 až 195.
36 — Body 40 až 43.

117. Domnívám se tedy, že omezení dotčené ve věci v původním řízení nelze odůvodnit čl. 57 odst. 1 ES.

2. K odůvodnění založenému na článku 58 ES

118. Skatteverket, jakož i švédská vláda, podporovaní zde dánskou, španělskou, francouzskou a nizozemskou vládou a vládou Spojeného království, uplatňují, že uvedené omezení je odůvodněno nemožností pro švédské daňové orgány dohlížet ve třetí zemi, jako je Švýcarská konfederace, na dodržování podmínek, kterým podléhá poskytnutí osvobození.

119. Podle švédské vlády se jedná o první, třetí, čtvrtou a poslední podmínku švédského zákona, podle kterých, připomínám, musí být výplata uskutečněna v poměru k počtu akcií držených v mateřské společnosti; musejí být rozděleny všechny podíly mateřské společnosti v dceřiné společnosti; po rozdělení nesmějí být podíly v dceřiné společnosti drženy společností patřící do téže skupiny jako mateřská společnost, a hlavní činnost dceřiné společnosti musí mít průmyslovou nebo obchodní povahu nebo přímo či nepřímo spočívat v držbě podílů ve společnostech s takovým předmětem činnosti. Podle švédské vlády mohou být informace nezbytné k dohledu nad těmito podmínkami, je-li vyplácející společnost usazená v zahraničí, získány pouze prostřednictvím orgánů země usazení.

120. Tito účastníci, kteří předložili vyjádření, uplatňují, že vnitrostátní daňové orgány musejí být schopny kontrolovat daňovým poplatníkem předložené důkazy. Při neexistenci ustanovení o výměně informací mezi příslušnými vnitrostátními orgány existuje nebezpečí porušení daňového zákona. Neposkytnutí osvobození tehdy, je-li vyplácející společnost usazená ve třetí zemi, která nechtěla uzavřít dohodu o výměně informací, tedy není nepřiměřené.

121. A tuto analýzu zpochybňuje a tvrdí, že omezení dotčené ve věci v původním řízení není přiměřené s ohledem na cíl zajištění účinnosti daňového dohledu, jelikož může sama předložit důkaz o tom, že podmínky vyžadované švédským zákonem jsou splněny.

122. V tomto ohledu odkazuje na stanovisko přijaté Soudním dvorem v rozsudcích ze dne

8. července 1999, Baxter a další [37] a ze dne 3. října 2002, Danner [38], podle kterého nemůže členský stát odmítnout poskytnout daňovému poplatníkovi daňovou výhodu z důvodu, že tento stát musí mít možnost kontroly jím poskytnutých informací, co se týče v zahraničí uskutečněných transakcí.

123. Komise vyjadřuje rovněž pochyby, co se týče dodržení zásady proporcionality omezením dotčeným ve věci v původním řízení. Domnívá se, že důkaz o splnění jednotlivých podmínek požadovaných švédským zákonem mohl být předložen daňovým poplatníkem a že přísluší vnitrostátnímu soudu, aby ověřil, zda je kontrola příslušným daňovým orgánem skutečně nezbytná, či nikoliv.

124. Stejně jako Skatteverket a vlády, které předložily vyjádření, se domnívám, že uvedené omezení lze odůvodnit nezbytností zajistit účinnost daňového dohledu. Toto stanovisko zakládám na následujících důvodech.

125. Víme, že nezbytnost zajistit účinnost daňového dohledu představuje naléhavý důvod obecného zájmu, který může odůvodňovat omezení pohybu kapitálu. Tento důvod lze rovněž vztáhnout k čl. 58 odst. 1 písm. b) ES, který se týká opatření přijatých členskými státy za účelem zabránění porušování jejich zákonů a nařízení. Nicméně, k tomu, aby mohlo být omezení odůvodněné, je podle judikatury třeba, aby bylo vnitrostátní opatření způsobilé k dosažení cíle, který sleduje, a aby nepřekračovalo meze toho, co je za tímto účelem nezbytné, v souladu se zásadou proporcionality [39].

126. Tuto judikaturu, týkající se dosahu článku 58 ES v rámci pohybu kapitálu uvnitř Společenství, lze použít, jde-li o posouzení slučitelnosti omezení pohybu kapitálu do a ze třetích zemí s tímto článkem, jelikož uvedený článek nečiní, stejně jako článek 56 ES, žádný rozdíl mezi těmito dvěma skupinami pohybu kapitálu.

127. V projednávaném případě zřejmě není možno zpochybnit, že neposkytnutí osvobození od daně z příjmu dividend vyplácených společnostmi usazenými ve třetích zemích, které se Švédským královstvím neuzavřely dohodu o výměně informací pro účely daňového dohledu, je skutečně způsobilé

37 — C-254/97, Recueil, s. I-4809.
38 — C-136/00, Recueil, s. I-8147.
39 — Viz zejména výše uvedený rozsudek Centro di Musicologia Walter Stauffer (bod 32).

k dosažení cíle, který sleduje, to znamená k zajištění toho, aby toto osvobození bylo poskytnuto pouze pro výplaty splňující podmínky stanovené švédským zákonem.

128. Otázka, která je v projednávaném řízení ústřední, se tedy týká toho, zda je omezení dotčené ve věci v původním řízení tomuto cíli přiměřené.

129. Konkrétněji, tato otázka vyvstává, jelikož neposkytnutí osvobození pro zisky vyplácené společnostmi usazenými ve třetí zemi, která se Švédským královstvím neuzavřela dohodu o výměně informací, zcela zabraňuje daňovým poplatníkům, kterým byly vyplaceny dividendy z těchto společností, předložit důkaz o splnění podmínek vyžadovaných švédským zákonem. Jedná se tedy o to, zda může být takové neposkytnutí, založené na předpokladu, podle kterého nemohou být důkazy předložené daňovým poplatníkem u příslušných orgánů země usazení ověřeny, považováno za přiměřené opatření.

130. Pro účely dalšího sledu úvah se domnívám, že tento předpoklad je v projednávaném případě skutečně naplněn. V tomto ohledu z dokumentů a vysvětlení předložených švédskou vládou vyplývá, že jedinými informacemi, které je možné od švýcarských orgánů na základě dohod uzavřených se Švýcarskou konfederací získat, jsou informace nezbytné pro řádné provádění dohody. Nicméně, jelikož měla Skatterättsnämnden naopak za to, že ujednání uzavřené se Švýcarskou konfederací může umožňovat získat informace nezbytné pro ověření splnění podmínek stanovených švédským zákonem, přísluší vnitrostátnímu soudu, aby toto ověřil.

131. Lze-li mít tedy za to, že předpoklad, podle kterého nemohou být důkazy předložené daňovým poplatníkem u příslušných švýcarských orgánů ověřeny, je skutečně důvodný, domnívám se, že neposkytnutí osvobození dotčené ve věci v původním řízení musí být považováno za přiměřené, a to ze dvou následujících důvodů.

132. Zaprvé, je třeba konstatovat, že nemožnost pro členský stát získat od příslušných orgánů země usazení informace nezbytné ke kontrole důkazů předložených daňovým poplatníkem, jsou-li pouze tyto orgány schopny tyto informace shromáždit, značně omezuje možnost výkonu skutečného dohledu tímto státem. Ten v takovém případě může vycházet pouze z důkazů předložených daňovým poplatníkem a případně třetími osobami.

133. Mimoto, jelikož tento daňový poplatník ví, že tyto důkazy nemohou být u orgánů země, ve kterém je vyplácející společnost usazena, ověřeny, potýká se tak dotčený členský stát se zvýšeným nebezpečím porušování svých právních předpisů.

134. Za těchto podmínek se mi nezdá přehnané, aby tento členský stát neposkytoval dotčenou daňovou výhodu v situacích, ve kterých není schopen skutečné a účinné kontroly nad dodržováním podmínek, kterými jeho vnitrostátní zákon tuto výhodu podmiňuje.

135. Nedomnívám se, že judikatura uplatňovaná A, zejména výše uvedené rozsudky Baxter a další a Danner, jsou s touto analýzou v rozporu.

136. Podle této judikatury neodůvodňuje v rámci Společenství nemožnost pro členský stát získat od jiného členského státu informace nezbytné pro ověření splnění podmínek stanovených jeho vnitrostátním zákonem, nebo obtíže s tím spojené, aby zcela zabránil daňovému poplatníkovi prokázat, že tyto podmínky jsou skutečně splněny.

137. K takové nemožnosti nebo obtížím může dojít v rámci Společenství. Viděli jsme totiž, že může-li podle směrnice 77/799 požádat členský stát příslušný orgán jiného členského státu o předání veškerých informací, které považuje za nezbytné pro posouzení přesné výše daně z příjmu dlužné daňovým poplatníkem podle jeho vnitrostátních právních předpisů, není tato možnost neomezená. Podle čl. 8 odst. 1 této směrnice nemá dožádaný stát povinnost provedení šetření ani poskytnutí údajů, pokud jeho právní předpisy nebo správní praxe neopravňují příslušné orgány k provedení takového šetření nebo k získávání a použití takových údajů pro vlastní potřeby tohoto státu.

138. V těchto případech nejsou členské státy podle ustálené judikatury oprávněny *a priori* vyloučit poskytnutí takové daňové výhody, jako je daňová výhoda dotčená ve věci v původním řízení. Soudní dvůr připomíná, že vnitrostátní daňové orgány mohou od daňového poplatníka vyžadovat důkazy, které pokládají za nezbytné, a případně odmítnout poskytnutí této výhody, nejsou-li tyto důkazy předloženy [40].

139. V důsledku toho, je-li v rámci Společenství *a priori* vyloučení poskytnutí takové

40 — Viz, pokud jde o použití v poslední době, výše uvedený rozsudek Komise v. Dánsko (bod 54).

daňové výhody v případě nemožnosti kontroly splnění vnitrostátních podmínek v jiném státě považováno za nepřiměřené, je tomu tak dle mého názoru z toho důvodu, že tato situace spadá do rámce výjimky stanovené v článku 8 směrnice 77/799. Je-li tato výjimka uplatněna, překážka výkonu svobody pohybu, kterou by představovalo *a priori* vyloučení poskytnutí uvedené daňové výhody, se zdá být nepřiměřená, jelikož neposkytnutí pomoci členským státem, na území kterého transakce probíhají, spadá do přípustných mezí povinnosti vzájemné pomoci stanovené směrnicí 77/799.

140. Tato judikatura je tedy svázána s existencí povinnosti vzájemné pomoci stanovené touto směrnicí a se skutečností, že tato povinnost není neomezená. V důsledku toho není dle mého názoru přenositelná na pohyb kapitálu do nebo ze třetí země, pokud tato země, která se pojmově nachází mimo rozsah působnosti směrnice 77/799, nepřijala žádný závazek vzájemné pomoci.

141. Rovněž tak je možné se domnívat, že základem judikatury uplatňované A je rovněž skutečnost, že díky jiným použitelným ustanovením práva Společenství je daňový poplatník schopen předložit důkazy, které mohou představovat základ pro spolehlivou a relevantní kontrolu.

142. Ve výše uvedeném rozsudku Baxter a další, na který se A odvolává, tak musel Soudní dvůr řešit francouzský zákon, který vyhrazoval možnost odečtení výdajů na výzkum od základu pro stanovení zvláštního příspěvku placeného farmaceutickými podniky pro výdaje vynaložené ve Francii. Toto omezení odpočitatelnosti nákladů na výzkum tak bránilo podnikům Společenství majícím ve Francii vedlejší provozovnu odečíst si náklady na výzkum vynaložené v jiných členských státech. Soudní dvůr ho analyzoval jako omezení svobody usazování. Francouzská vláda tvrdila, že uvedené omezení je nezbytné k tomu, aby její daňové orgány byly schopny ověřit povahu a autentičnost vynaložených nákladů.

143. Soudní dvůr měl za to, že tento důvod nelze přijmout a že nelze *a priori* vyloučit, že by daňový poplatník mohl předložit vhodný důkaz umožňující francouzským daňovým orgánům ověřit povahu a autentičnost výdajů na výzkum vynaložených v jiných členských státech. S ohledem na stanovisko zastávané Komisí je zcela namístě se domnívat, že Soudní dvůr zohlednil skutečnost, že daňový poplatník mohl předložit údaje vyplývající z účetnictví mateřských společností usazených v jiných členských státech a že tyto údaje mohly představovat základ pro spole-

hlivou kontrolu, jelikož musely být vypracovány v souladu se čtvrtou směrnicí Rady 78/660/EHS [41] a sedmou směrnicí Rady 83/349/EHS [42].

144. Stručně řečeno, existuje-li povinnost vzájemné pomoci a, v určité míře, jelikož se na důkazy předložené daňovým poplatníkem vztahuje právní řád Společenství, není nemožnost ověřit tyto důkazy v jiném členském státě považována za dostatečný důvod k tomu, aby bylo tomuto daňovému poplatníkovi zcela zabráněno prokázat, že skutečně splňuje podmínky, kterými vnitrostátní zákon podmiňuje poskytnutí dotčené daňové výhody.

145. Tato judikatura není použitelná v rámci pohybu kapitálu do a ze třetích zemí, které neuzavřely žádný závazek vzájemné pomoci a které nepodléhají právu Společenství [43].

146. Druhý důvod, na kterém se zakládá mé stanovisko, se týká nezbytnosti podnítit třetí země k uzavírání dohod o výměně informací se Společenstvím nebo přinejmenším se členskými státy.

147. Lze totiž konstatovat, že zákonodárce společenství považoval za nezbytné přijmout směrnici 77/799 k tomu, aby bylo možné bojovat proti vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům, jelikož tato praxe může narušovat fungování společného trhu.

41 — Směrnice ze dne 25. července 1978, založená na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy, o ročních účetních závěrkách některých forem společností (Úř. věst. L 222, s. 11; Zvl. vyd. 17/01, s. 21).

42 — Směrnice ze dne 13. června 1983, založená na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy o konsolidovaných účetních závěrkách (Úř. věst. L 193, s. 1; Zvl. vyd. 17/01, s. 58).

43 — Mimoto nevěřím, že by švédský zákon musel být posuzován jako nepřiměřený v situaci daňového poplatníka, jako je A, s ohledem na skutečnost, že poskytnutí osvobození dotčeného ve věci v původním řízení není vyloučeno, je-li vyplácející společnost usazená v zemi EHP, která není členem Evropské unie a která tak není povinna provést směrnici 77/799 do svého vnitrostátního práva. Nezdá se totiž, že by Švýcarská konfederace, která neratifikovala smlouvu o založení EHP, byla v postavení srovnatelném s postavením Islandské republiky, Lichtenštejnského knížectví a Norského království. Co se týče Islandské republiky a Norského království, tyto země uzavřely mnohostrannou dohodu o správní pomoci se Švédským královstvím, která obsahuje ustanovení týkající se výměny informací a další pravidla o správní pomoci v daňové oblasti. Co se týče Lichtenštejnského knížectví, to, je-li mi známo, se Švédským královstvím dohodu tohoto druhu neuzavřelo. To tedy bylo dle mého názoru oprávněno neposkytnout osvobození dotčeného ve věci v původním řízení také pro dividendy vyplácené společnostmi usazenými v Lichtenštejnsku. Nicméně, okolnost, že tyto dividendy nejsou vyloučeny z tohoto osvobození, nemůže prokazovat, že švédský zákon, co se týče dividend vyplácených společností usazenou ve Švýcarsku, je nepřiměřený. Mimoto, situace společnosti usazené ve Švýcarsku není srovnatelná se situací společnosti usazené v Lichtenštejnsku, jelikož tento stát je na rozdíl od Švýcarské konfederace vázáno Dohodou o EHP k tomu, aby do svého vnitrostátního práva provedlo akty přijaté k provedení svobod pohybu, zejména směrnice harmonizující právo Společenství a, především, směrnice týkající se účetních závěrek (viz příloha XXII Dohody o EHP).

Svobody pohybu jsou tak na úrovni Společenství doplňovány systémem vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států směřujícím k zajištění správného vyměření daní z příjmů a majetku.

148. Tento zájem sdílejí rovněž smluvní státy OECD, které v článku 26 vzorové daňové smlouvy týkající se příjmů a majetku rovněž stanovily povinnost výměny informací, které se zdají být relevantními pro zajištění dodržování vnitrostátních daňových zákonů.

149. A konečně, zdá se, že navzdory těmto ustanovením dochází k nárůstu daňových úniků a že boj proti této praxi vyžaduje nebo vyžadoval posílení nástrojů na úrovni Společenství [44] i na mezinárodní úrovni [45].

150. Domníval-li by se Soudní dvůr, že neposkytnutí daňové výhody v rámci pohybu kapitálu do a ze třetí země, která neuzavřela dohodu o výměně informací s dotčeným členským státem, je nepřiměřeným opatřením, ztratily by členské státy nevyhnutelně prostředek nátlaku, který může podnítit třetí země k uzavření takových závazků. Tím by se boj proti daňovým únikům stal obtížnějším a došlo by k vytvoření nerovnováhy v neprospěch Společenství.

151. Osobně se domnívám, že tento prostředek nátlaku je nezbytný pro boj proti vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům a že článek 56 ES, co se týče pohybu kapitálu do a ze třetích zemí, musí být chápán jako podmíněná liberalizace. Členský stát je tedy dle mého názoru oprávněn podmínit tuto liberalizaci podmínkou, že se tyto země zaváží ke správní spolupráci s vnitrostátními orgány a ke vzájemné pomoci na úrovni odpovídající úrovni, kterou v rámci Společenství ukládá směrnice 77/799.

152. Tento požadavek se mi zdá rovněž přijatelný s ohledem na skutečnost, že tato směrnice podle omezení uvedeného v jejím článku 8 ukládá členským státům v podstatě dodržovat „zásadu rovnocennosti", v tom smyslu, že k zajištění správného vyměření daně dlužné dožadujícímu státu jsou povinny

44 — Viz v tomto ohledu sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o nezbytnosti rozvíjet koordinovanou strategii s cílem zlepšit boj proti daňovým únikům [KOM(2006) 254 konečné].

45 — Viz změny provedené v článku 26 vzorové daňové dohody OECD schválené Výborem OECD pro daňové záležitosti dne 1. června 2004.

v jeho prospěch uskutečnit tatáž šetření, která by byly oprávněny uskutečnit při použití svých vlastních právních předpisů, a nikoliv provádět kroky, ke kterým je jejich právní předpisy nebo jejich správní praxe neopravňují [46].

153. S ohledem na tyto úvahy se domnívám, že právní předpisy, podle kterých osvobození dividend vyplacených ve formě akcií dceřiné společnosti od daně z příjmu, které podléhá několika podmínkám, může být poskytnuto pouze tehdy, je-li vyplácející mateřská společnost usazena v zemi EHP nebo ve státě, se kterým členský stát uzavřel daňovou dohodu obsahující ustanovení o výměně informací, mohou být odůvodněny nezbytností zajistit účinnost daňového dohledu.

154. Tento závěr musí nicméně podléhat jedné podmínce. Takové odůvodnění může být přijato pouze tehdy, není-li členský stát sám schopen kontrolovat dodržování podmínek, kterými jeho vnitrostátní zákon podmiňuje poskytnutí dotčené daňové výhody. Je zřejmé, že pokud jsou vnitrostátní daňové orgány schopny provádět takový dohled svými vlastními prostředky, nebrání neexistence dohody o výměně informací s dotčenou třetí zemí členskému státu ve skutečném a účinném dohledu nad dodržováním svých právních předpisů.

155. V projednávaném případě Skatteverket, jakož i švédská vláda tvrdily, že vnitrostátní daňové orgány nejsou schopny ověřit dodržování první, třetí, čtvrté a poslední podmínky švédského zákona. Domnívám se, že tato otázka náleží do skutkového posouzení, které spadá do příslušnosti vnitrostátního soudu. Dotčené omezení tedy bude moci být prohlášeno za slučitelné s články 56 ES a 58 ES pouze tedy, určí-li vnitrostátní soud, že tyto podmínky nemohou být kontrolovány švédskými daňovými orgány jejich vlastními prostředky a vyžadují informace, které mohou získat pouze příslušné orgány země usazení vyplácející společnosti.

156. S ohledem na tyto úvahy navrhuji odpovědět na předběžné otázky tak, že články 56 ES a 58 ES musejí být vykládány v tom smyslu, že právní předpisy, podle kterých osvobození dividend vyplacených ve formě akcií dceřiné společnosti od daně z příjmu může být poskytnuto pouze tehdy, je-li vyplácející mateřská společnost usazena v zemi EHP nebo ve státě, se kterým členský stát uzavřel daňovou dohodu obsahující ustanovení o výměně informací, představuje

46 — Tato mez byla jasně potvrzena směrnicí Rady 2004/56/ES ze dne 21. dubna 2004, kterou se mění směrnice 77/799/EHS (Úř. věst. L 127, s. 70; Zvl. vyd. 09/02, s. 13).

omezení pohybu kapitálu. Takové omezení je odůvodněno nezbytností zajistit účinnost daňového dohledu, podléhá-li osvobození podmínkám, které nemohou být kontrolovány vnitrostátními daňovými orgány jejich vlastními prostředky a které vyžadují informace, které mohou získat pouze příslušné orgány země usazení vyplácející společnosti.

IV – Závěry

157. S přihlédnutím k předcházejícím úvahám navrhuji Soudnímu dvoru odpovědět na předběžnou otázku položenou Regeringsrätten následujícím způsobem:

„Články 56 ES a 58 ES musejí být vykládány v tom smyslu, že právní předpisy, podle kterých osvobození dividend vyplacených ve formě akcií dceřiné společnosti od daně z příjmu může být poskytnuto pouze tehdy, je-li vyplácející mateřská společnost usazena v zemi Evropského hospodářského prostoru nebo ve státě, se kterým členský stát uzavřel daňovou dohodu obsahující ustanovení o výměně informací, představuje omezení pohybu kapitálu.

Takové omezení je odůvodněno nezbytností zajistit účinnost daňového dohledu, podléhá-li osvobození podmínkám, které nemohou být kontrolovány vnitrostátními daňovými orgány jejich vlastními prostředky a které vyžadují informace, které mohou získat pouze příslušné orgány země usazení vyplácející společnosti."