NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

YVES BOT

prednesené 11. septembra 2007 [1]

1. Na rozdiel od iných slobôd pohybu upravených v Zmluve ES sa voľný pohyb kapitálu neuplatňuje len na vzťahy medzi členskými štátmi, ale zakazujú sa aj obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a tretími krajinami. V tomto prejudiciálnom konaní vnútroštátny súd navrhuje, aby Súdny dvor upresnil, či má táto sloboda pohybu rovnaký rozsah pôsobnosti v prípade vzťahov medzi členskými štátmi a tretími krajinami a v rámci pohybov vo vnútri Spoločenstva.

2. Toto konanie vychádza zo sporu o poskytnutí oslobodenia od dane z príjmov v prípade dividend vyplatených vo forme akcií dcérskej spoločnosti spoločnosťou usadenou vo Švajčiarsku fyzickej osobe s bydliskom vo Švédsku.

3. V zmysle uplatniteľnej švédskej právnej úpravy podlieha takéto oslobodenie niekoľkým podmienkam. Švédske kráľovstvo, ktoré sa domnievalo, že musí byť schopné kontrolovať dodržiavanie týchto podmienok v prípade, keď je vyplácajúca spoločnosť usadená v zahraničí, stanovilo, že toto oslobodenie sa poskytne len v prípadoch, keď má táto spoločnosť sídlo v štáte Európskeho hospodárskeho priestoru (ďalej len „EHP“) alebo v štáte, s ktorým Švédsko uzavrelo daňový dohovor stanovujúci výmenu informácií.

4. Je teda potrebné určiť, či sa táto právna úprava má považovať za obmedzenie pohybu kapitálu v zmysle článku 56 ods. 1 ES, a prípadne, či takéto obmedzenie môže byť odôvodnené.

5. V týchto návrhoch uvediem, že pojmy „pohyb kapitálu“ a „obmedzenie“, uvedené v článku 56 ods. 1 ES, musia mať rovnaký rozsah pôsobnosti v prípade operácie medzi členskými štátmi a tretími krajinami a vo vzťahoch medzi členskými štátmi. V dôsledku toho dospejem k záveru, že dotknutá vnútroštátna právna úprava je skutočne obmedzením pohybu kapitálu v zmysle tohto ustanovenia.

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

6. Potom pristúpim k preskúmaniu, do akej miery sa môže táto právna úprava považovať za odôvodnenú.

7. V tejto súvislosti pripomeniem, že potreba zabezpečiť účinnosť daňových kontrol môže odôvodniť obmedzenie voľného pohybu kapitálu, pokiaľ je toto opatrenie spôsobilé zabezpečiť uskutočnenie sledovaného cieľa a nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na jeho dosiahnutie. Ďalej upresním, že vo vzťahoch medzi členskými štátmi a tretími krajinami môže takýto dôvod obmedzenia odôvodniť skutočnosť, že poskytnutie daňovej výhody je podmienené existenciou dohovoru stanovujúceho výmenu informácií, pokiaľ vnútroštátna právna úprava podmieňuje poskytnutie tejto výhody splnením podmienok, ktoré daňové orgány dotknutého členského štátu nie sú schopné overiť vlastnými prostriedkami.

8. Z toho vyvodím, že predmetné obmedzenie je v súlade s článkami 56 ES a 58 ES, pokiaľ vnútroštátny súd rozhodne, že oslobodenie dividend vyplácaných vo forme akcií dcérskej spoločnosti od dane z príjmov podlieha podmienkam, ktorých overenie zo strany vnútroštátnych daňových orgánov si vyžaduje informácie, ktoré môžu získať výlučne príslušné orgány krajiny, v ktorej je usadená vyplácajúca materská spoločnosť.

I — Vnútroštátna právna úprava

9. Na základe švédskeho zákona č. 1229 z roku 1999 [2] dividendy vyplatené fyzickej osobe akciovou spoločnosťou obvykle podliehajú dani z príjmu.

10. Podľa § 16 kapitoly 42 švédskeho zákona dividendy vyplatené akciovou spoločnosťou vo forme akcií dcérskej spoločnosti nepatria do zdaniteľného príjmu pod podmienkou, že:

1. sa vyplácanie vykonáva v pomere k počtu akcií vlastnených v materskej spoločnosti;

2. akcie materskej spoločnosti sú kótované na burze;

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

2 — Zákon o dani z príjmov [Inkomstkattelagen (1999:1929); ďalej len „švédsky zákon“].

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.

11. Tieto ustanovenia nadobudli účinnosť najprv v roku 1992 a vzťahovali sa len na dividendy vyplácané švédskymi akciovými spoločnosťami. Boli zrušené v roku 1994 a potom opätovne zavedené od roku 1995.

12. Švédska vláda vysvetľuje, že predmetná právna úprava bola prijatá na účely uľahčenia reštrukturalizácie podnikov a delenia spoločností. Vďaka tejto právnej úprave môže akcionár, ktorému sú vyplatené zisky vyplácajúcou materskou spoločnosťou vo forme akcií, ktoré vlastní materská spoločnosť v dcérskej spoločnosti, oddialiť zdanenie takto vyplatených ziskov až do predaja nadobudnutých akcií.

13. Podľa toho, čo uvádza švédska vláda, takéto vyplácanie ziskov nepodlieha zdaneniu, pretože sa naňho hľadí tak, že akcie vlastnené v materskej spoločnosti stratili hodnotu, ktorú predstavovali akcie v dcérskej spoločnosti. V skutočnosti z tohto vyplatenia vyplýva len to, že nepriami vlastníci dcérskej spoločnosti sa stanú jej priamymi vlastníkmi bez toho, aby sa hodnota akcií, ktoré vlastnia, zmenila. V čase vyplatenia sa kúpna cena akcií materskej spoločnosti rozdelí medzi tieto akcie a akcie dcérskej spoločnosti. Keď sa akcie prevedú, kapitálový výnos alebo strata sa vypočítajú na základe zodpovedajúceho podielu z kúpnej ceny.

14. Podľa § 16a kapitoly 42 švédskeho zákona — zavedeného v roku 2001 — sa oslobodenie stanovené v § 16 tej istej kapitoly uplatní aj vtedy, ak akcie vypláca zahraničná spoločnosť, ktorá má podobné postavenie ako švédska akciová spoločnosť a ktorá

má sídlo v štáte EHP alebo v štáte, s ktorým Švédske kráľovstvo uzavrelo daňový dohovor stanovujúci výmenu informácií.

15. 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. [3] Osobitne článok 10 tohto dohovoru upravuje rozdelenie právomoci na zdaňovanie dividend. [4]

16. Dohovor neobsahuje ustanovenia týkajúce sa výmeny informácií medzi príslušnými orgánmi zmluvných štátov. Článok 27 tohto dohovoru stanovuje zmierovacie konanie medzi dotknutými orgánmi s cieľom zamedziť zdaneniu, ktoré by nebolo v súlade s ustanoveniami tohto dohovoru, ako aj s cieľom riešiť ťažkosti alebo odstrániť pochybnosti, ku ktorým môže viesť výklad alebo uplatňovanie dohovoru. [5]

17. Z bodu 5 rokovacieho a podpisového protokolu vypracovaného pri uzavieraní dohovoru okrem toho 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 tiež vyplýva, že Švédske kráľovstvo vzalo toto vyhlásenie na vedomie a ustúpilo od výslovného zmluvného ustanovenia týkajúceho sa výmeny informácií.

18. Na druhej strane 17. augusta 1993 bola medzi Švajčiarskou konfederáciou

3 — Ďalej len „dohovor“.

4 — Článok 10 ods. 1 dohovoru stanovuje, že dividendy vyplatené spoločnosťou usadenou v jednom zmluvnom štáte osobe s bydliskom v druhom zmluvnom štáte sa zdaňujú v tomto druhom štáte. Článok 10 ods. 2 dohovoru však stanovuje, že tieto dividendy môžu byť zdanené v štáte, v ktorom má sídlo vyplácajúca spoločnosť, v rozsahu do 15 % hrubej sumy dividend. Pokiaľ uplatňovanie tohto ustanovenia vedie k zdaneniu dividend v oboch zmluvných štátoch, riadi sa takéto dvojité zdanenie článkom 25 dohovoru. Na základe toho sa fyzickej osobe s bydliskom vo Švédsku, ktorej sú vyplatené dividendy spoločnosťou so sídlom vo Švajčiarsku, musí v rámci zdanenia jej príjmu vo Švédsku poskytnúť odpočet dane z príjmu zaplatenej vo Švajčiarsku.

5 — Článok 27 znie:
„1. Pokiaľ sa rezident zmluvného štátu domnieva, že opatrenia prijaté jedným alebo oboma zmluvnými štátmi pre neho predstavujú alebo pre neho budú predstavovať zdanenie, ktoré by nebolo v súlade s ustanoveniami tohto dohovoru, môže bez ohľadu na opravné prostriedky stanovené vnútroštátnou právnou úpravou týchto štátov predložiť svoj prípad príslušnému orgánu zmluvného štátu, ktorého je rezidentom.
2. Ak tento príslušný orgán považuje tento opravný prostriedok za dôvodný a nie je schopný nájsť na otázku uspokojivé riešenie, pokúsi sa vyriešiť otázku prostredníctvom zmierovacieho konania s príslušným orgánom druhého zmluvného štátu s cieľom zamedziť zdaneniu, ktoré by nebolo v súlade s ustanoveniami tohto dohovoru.
3. Príslušné orgány zmluvných štátov sa pokúsia prostredníctvom zmierovacieho konania vyriešiť ťažkosti alebo odstrániť pochybnosti, ku ktorým môžu viesť výklad alebo uplatňovanie dohovoru. Môžu sa tiež dohodnúť na spoločnom postupe s cieľom zabrániť dvojitému zdaňovaniu v prípadoch, ktoré neupravuje dohovor.
4. Príslušné orgány zmluvných štátov môžu medzi sebou priamo komunikovať s cieľom dosiahnuť dohodu v zmysle predchádzajúcich odsekov. Ak sa zdá, že na dosiahnutie tejto dohody je vhodná ústna výmena stanovísk, môže sa uskutočniť v rámci komisie zloženej zo zástupcov príslušných orgánov zmluvných štátov.“

a Švédskym kráľovstvom uzavretá dohoda (ďalej len „dohoda“) týkajúca sa vykonávania článkov 10 a 11 dohovoru. [6] Táto dohoda na jednej strane spresňuje postup, ktorý musí použiť jednotlivec, aby získal daňovú úľavu v súlade s uvedenými článkami 10 a 11, a na druhej strane zaobchádzanie daňových orgánov zmluvných štátov s takými žiadosťami.

II — Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

19. A, fyzická osoba s bydliskom vo Švédsku, je akcionárom spoločnosti X, ktorá má sídlo vo Švajčiarsku a ktorá 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. Podľa A má X podobné postavenie ako švédska akciová spoločnosť a podmienky na oslobodenie požadované švédskym zákonom sú s výnimkou podmienky týkajúcej sa umiestnenia sídla tejto spoločnosti splnené.

20. Skatterättsnämnden vo svojom predbežnom stanovisku doručenom 19. februára 2003 odpovedala, že predmetné rozdelenie musí byť podľa ustanovení Zmluvy týkajúcich sa voľného pohybu kapitálu oslobodené od dane.

21. Tento orgán sa na jednej strane domnieval, že podmienka uvedená v § 16a kapitoly 42 švédskeho zákona, týkajúca sa existencie ustanovenia stanovujúceho výmenu informácií, nie je splnená. Táto podmienka totiž odkazuje na takú formu spolupráce, akou je forma spolupráce upravená v článku 26 vzorového daňového dohovoru vypracovaného v rámci Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD), a v dohodách uzavretých so Švajčiarskou konfederáciou sa žiadne ustanovenie s takýmto obsahom nenachádza.

22. Na druhej strane sa Skatterättsnämnden domnievala, že predmetné rozdelenie je pohybom kapitálu a že neposkytnutie oslobodenia v tejto súvislosti treba považovať za obmedzenie v zmysle článku 56 ES. Podľa tohto orgánu toto obmedzenie nepatrí medzi prípady uvedené v článku 57 ods. 1 ES, keďže nejde o priame investície.

23. Skatterättsnämnden sa preto domnievala, že toto obmedzenie, odôvodnené

6 — Článok 11 upravuje rozdelenie právomocí pri zdaňovaní úrokov.

skutočnosťou, že Skatteverket (švédska daňová správa) nemôže overiť dodržanie podmienok poskytnutia oslobodenia od dane, je voči sledovanému cieľu neprimerané, hoci sa ustanovenia smernice Rady 77/799/EHS [7] v rámci dohôd so Švajčiarskou konfederáciou neuplatnia. Zdá sa totiž, že dohoda dáva švédskej daňovej správe určitú možnosť získať informácie potrebné na uplatňovanie vnútroštátneho práva a daňovníkovi A možno poskytnúť možnosť, aby sám preukázal, že boli splnené všetky podmienky požadované švédskou legislatívou.

24. Skatteverket podala proti tomuto rozhodnutiu odvolanie na Regeringsrätten (Najvyšší správny súd) (Švédsko).

25. Skatteverket sa domnieva, že ustanovenia Zmluvy týkajúce sa voľného 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 veľmi obmedzená, môže byť také obmedzenie, akým je obmedzenie sporné vo veci samej, odôvodnené na základe práva členských štátov zabezpečiť účinnosť daňových kontrol. Judikatúra Súdneho dvora totiž uznala, že táto požiadavka predstavuje naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý je spôsobilý odôvodniť obmedzenie výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou.

26. Naproti tomu A tvrdila, že sporné obmedzenie nemôže byť odôvodnené, keďže daňovníka možno vyzvať, aby preukázal, že spĺňa všetky požadované podmienky potrebné na oslobodenie od dane.

27. Za týchto okolností vnútroštátny súd 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, aká je opísaná vyššie, 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?“

7 — Smernica Rady z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní (Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63).

III — Analýza

28. Na úvod je potrebné pripomenúť, že hoci je pravda, že v súčasnosti priame dane, ktorých súčasťou je aj zdaňovanie dividend, patria do právomoci členských štátov, tieto štáty musia pri výkone tejto právomoci dodržiavať právo Spoločenstva a najmä slobody pohybu zakotvené v Zmluve. [8]

29. Rovnako je potrebné pripomenúť, že v súlade s otázkou, ktorú položil vnútroštátny súd, treba zlučiteľnosť spornej právnej úpravy s právom Spoločenstva posúdiť práve vo svetle ustanovení Zmluvy týkajúcich sa voľného pohybu kapitálu.

30. Ako totiž vyplýva z judikatúry, na vnútroštátnu právnu úpravu, podľa ktorej prijatie dividend podlieha dani, ktorej sadzba závisí od toho, či tieto dividendy majú, alebo nemajú vnútroštátny pôvod, nezávisle od rozsahu účasti akcionára v spoločnosti, ktorá dividendy rozdeľuje, sa môže vzťahovať tak článok 43 ES týkajúci sa slobody usadiť sa, ako aj článok 56 ES týkajúci sa voľného pohybu kapitálu. [9]

31. Je tiež nepochybné, že kapitola Zmluvy, ktorá sa týka slobody usadiť sa, neobsahuje žiadne ustanovenie rozširujúce jej pôsobnosť na situácie týkajúce sa usadenia sa štátneho príslušníka členského štátu alebo spoločnosti založenej podľa právnych predpisov členského štátu v tretej krajine. [10]

32. Keďže sa situácia sporná vo veci samej týka vyplatenia dividend spoločnosťou usadenou v tretej krajine akcionárovi s bydliskom v členskom štáte, na tento prípad sa vzťahujú len ustanovenia Zmluvy týkajúce sa voľného pohybu kapitálu.

33. Touto prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 56 ES a 58 ES majú vykladať v tom zmysle, že právny predpis, podľa ktorého sa oslobodenie dividend vyplácaných spoločnosťou vo forme akcií dcérskej spoločnosti od dane z príjmov — ktoré podlieha niekoľkým podmienkam — môže poskytnúť len vtedy, ak má vyplácajúca spoločnosť sídlo v štáte EHP alebo v štáte, s ktorým dotknutý členský štát uzavrel daňový dohovor stanovujúci výmenu

8 — Rozsudok z 24. mája 2007, Holböck, C-157/05, Zb. s. I-4051, bod 21 a tam citovaná judikatúra.

9 — Tamže, bod 24 a tam citovaná judikatúra.

10 — Tamže, bod 28 a tam citovaná judikatúra.

informácií, predstavuje obmedzenie pohybu kapitálu, a v prípade kladnej odpovede, či takéto obmedzenie môže byť odôvodnené.

34. Táto otázka má preto dve časti. Predovšetkým nás vedie k tomu, aby sa určilo, či sa má sporný právny predpis považovať za obmedzenie pohybu kapitálu v zmysle článku 56 ods. 1 ES. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku sa potom kladie otázka, či také obmedzenie môže byť odôvodnené.

35. Zdá sa mi, že ešte pred preskúmaním oboch vyššie uvedených otázok je vhodné na jednej strane pripomenúť obsah ustanovení Zmluvy týkajúcich sa voľného pohybu kapitálu, ako aj hlavné etapy vývoja, ktorý viedol k ich prijatiu, a na druhej strane stručne vysvetliť stav ustanovení uplatniteľných na výmenu informácií v oblasti priamych daní na úrovni Spoločenstva a v rámci vzťahov medzi členskými štátmi a tretími krajinami.

A — *Ustanovenia Zmluvy týkajúce sa voľného pohybu kapitálu*

36. Ustanovenia Zmluvy týkajúce sa voľného pohybu kapitálu zahŕňajú zásadu uvedenú v článku 56 ES, ako aj niektoré obmedzenia tejto zásady upravené najmä v článkoch 57 ES až 60 ES.

1. Uznanie zásady voľného pohybu kapitálu

37. Pohyb kapitálu medzi členskými štátmi na jednej strane a medzi členskými štátmi a tretími krajinami na druhej strane bol predmetom postupnej liberalizácie.

38. V Rímskej zmluve o založení Európskeho hospodárskeho spoločenstva bol pohyb kapitálu v rámci Spoločenstva a pohyb kapitálu medzi členskými štátmi a tretími krajinami predmetom rôznych ustanovení, ktoré neboli veľmi záväzné. Na úrovni Spoločenstva teda boli členské štáty na základe článku 67 Zmluvy EHS (neskôr článok 67 Zmluvy ES, zrušený Amsterdamskou zmluvou) počas prechodného obdobia povinné medzi sebou postupne zrušiť obmedzenia voľného pohybu kapitálu len „v rozsahu potrebnom na zabezpečenie riadneho fungovania spoločného trhu“. Na úrovni vzťahov medzi členskými štátmi a tretími krajinami článok 70 Zmluvy EHS (neskôr článok 70 Zmluvy ES, zrušený Amsterdamskou zmluvou) upravoval len postupnú koordináciu devízových politík členských štátov voči tretím krajinám.

39. Vzhľadom na slabý účinok článku 67 Zmluvy Súdny dvor rozhodol, že toto ustanovenie nemá od uplynutia prechodného obdobia priamy účinok, na rozdiel od ustanovení Zmluvy, ktoré ustanovovali iné slobody pohybu, aj keď uznal, že aj voľný pohyb kapitálu predstavuje jednu zo „základných slobôd“ zaručených Zmluvou. [11]

40. Významným krokom bolo prijatie smernice Rady 88/361/EHS. [12] Táto smernica zaviedla úplnú a bezpodmienečnú liberalizáciu pohybu kapitálu medzi členskými štátmi, keďže vo svojom článku 1 stanovovala, že členské štáty musia odstrániť obmedzenia pohybu kapitálu medzi osobami, ktoré sú rezidentmi členských štátov. Lehota, do ktorej mali členské štáty splniť túto povinnosť, uplynula 1. júla 1990. V rozsudku z 23. februára 1995, Bordessa a i., [13] Súdny dvor rozhodol, že článok 1 smernice 88/361 má priamy účinok.

41. Naopak, na úrovni vzťahov medzi členskými štátmi a tretími krajinami bol účinok ustanovení smernice 88/361 menej záväzný, pretože podľa jej článku 7 sa členské štáty v rámci svojej úpravy prevodov súvisiacich s pohybmi kapitálu do tretích krajín alebo z tretích krajín mali usilovať len o dosiahnutie rovnakého stupňa liberalizácie, aký sa uplatňuje vnútri Spoločenstva.

42. Zmluva o Európskej únii predstavovala druhú významnú etapu tohto procesu liberalizácie. Z formálneho hľadiska táto zmluva od 1. januára 1994 nahradila články 67 až 73 Zmluvy EHS (neskôr článok 73 Zmluvy ES, zrušený Amsterdamskou zmluvou) článkami 73 B až 73 G Zmluvy ES (teraz články 56 ES až 60 ES).

43. Z hmotnoprávneho hľadiska Zmluva EÚ potvrdila voľný pohyb kapitálu ako základnú slobodu zaručenú Zmluvou, nielen pokiaľ ide o pohyb medzi členskými štátmi, ale aj pokiaľ ide o pohyb medzi členskými štátmi a tretími krajinami. Podľa článku 73 B ods. 1 Zmluvy ES (teraz článok 56 ods. 1 ES) „v rámci ustanovení tejto kapitoly sú zakázané všetky obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a medzi členskými štátmi a tretími krajinami“.

11 — Rozsudok z 11. novembra 1981, Casati, 203/80, Zb. s. 2595, bod 8.

12 — Smernica Rady z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 zmluvy (Ú. v. ES L 178, s. 5; Mim. vyd. 10/001, s. 10).

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

44. Vzhľadom na presný a bezpodmienečný charakter tohto ustanovenia Súdny dvor rozhodol v rozsudku zo 14. decembra 1995, Sanz de Lera a i., [14] že zásada voľného pohybu kapitálu má priamy účinok, keďže zakazuje obmedzenia tak medzi členskými štátmi, ako aj medzi členskými štátmi a tretími krajinami. [15]

2. Obmedzenia zásady voľného pohybu kapitálu

46. Obmedzenia zásady voľného pohybu kapitálu zahŕňajú dve skupiny ustanovení, na jednej strane ochranné doložky a na druhej strane výnimky.

a) Ochranné doložky

45. V Amsterdamskej zmluve, ktorá nadobudla účinnosť 1. mája 1999, sa pristúpilo k prečíslovaniu článkov Zmluvy a do článku 56 ods. 1 ES boli prevzaté ustanovenia článku 73 B ods. 1 Zmluvy.

47. Ochranné doložky sú upravené v článkoch 59 ES a 60 ES a týkajú sa výlučne tretích krajín. Majú dočasný charakter a sú určené na riešenie situácií výnimočnej povahy.

48. Článok 59 ES umožňuje čeliť ťažkostiam hospodárskej povahy. Podľa tohto článku, ak pohyb kapitálu do tretích krajín alebo z tretích krajín vo výnimočných okolnostiach spôsobí alebo hrozí, že spôsobí, vážne ťažkosti fungovaniu hospodárskej a menovej únie, na návrh Komisie a po porade s ECB môže Rada kvalifikovanou väčšinou hlasov prijať voči tretím krajinám ochranné opatrenie na obdobie najviac šiestich mesiacov za predpokladu, že takéto opatrenia sú jednoznačne nevyhnutné.

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

15 — V rámci prejudiciálneho konania, ktoré vychádzalo zo sporov týkajúcich sa vývozu devíz do tretích krajín, Súdny dvor uviedol, že „ustanovenia článku 73 B ods. 1 Zmluvy, ktoré upravujú zásadu voľného pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a medzi členskými štátmi a tretími krajinami, poskytujú jednotlivcom práva, ktoré môžu uplatniť na súde a ktoré musia vnútroštátne súdy ochraňovať“ (bod 43). Nemecká vláda vo svojich písomných pripomienkach, ktoré predložila v tomto konaní, tvrdí, že v bode 46 už citovaného rozsudku Sanz de Lera a i. Súdny dvor obmedzil priamy účinok článku 73 B ods. 1 Zmluvy na iný pohyb kapitálu, ako je pohyb kapitálu týkajúci sa priamych investícií. Nesúhlasím s týmto výkladom. Podľa môjho názoru vo vyššie uvedenom bode 46 Súdny dvor spresnil, že zákaz uvedený v článku 73 B ods. 1 Zmluvy sa vzťahuje na obmedzenia, ktoré nepatria do pôsobnosti článku 73 C ods. 1 Zmluvy ES (teraz článok 57 ods. 1 ES), keďže toto ustanovenie článku 73 C ods. 1 Zmluvy ES sa vzťahuje na obmedzenia pohybu kapitálu týkajúce sa priamych investícií, *účinné od 31. decembra 1993* (kurzívou zvýraznil generálny advokát). Súdny dvor preto nevylúčil zo zákazu uvedeného v článku 73 B ods. 1 Zmluvy všetky pohyby kapitálu týkajúce sa priamych investícií, ale len tie, ktoré existovali k 31. decembru 1993. Preto sa má podľa mňa už citovaný rozsudok Sanz de Lera a i. vykladať v tom zmysle, že zásada voľného pohybu kapitálu potvrdená v článku 73 B ods. 1 Zmluvy má priamy účinok vo vzťahoch s tretími krajinami a v prípade všetkých pohybov kapitálu v zmysle tohto ustanovenia.

49. Pokiaľ ide o článok 60 ES, má politickú povahu a umožňuje normotvorcovi Spoločenstva prijať odvetné opatrenia v oblasti voľného pohybu kapitálu, ak sa Spoločenstvo v rámci jednotnej akcie prijatej podľa ustanovení Zmluvy týkajúcich sa spoločnej zahraničnej a bezpečnostnej politiky rozhodlo obmedziť alebo prerušiť hospodárske vzťahy s jednou alebo viacerými tretími krajinami.

52. Článok 57 ods. 2 ES umožňuje Rade prijať nové opatrenia o pohybe kapitálu. Podľa tohto ustanovenia Rada rozhoduje kvalifikovanou väčšinou hlasov, keď chce rozšíriť túto slobodu, a jednomyseľne, pokiaľ ju má naopak v úmysle obmedziť.

53. Článok 58 ES opisuje právomoci vyhradené členským štátom, ktoré im umožňujú obmedziť pohyb kapitálu do tretích krajín alebo z tretích krajín. Znie:

b) Výnimky

„1. Ustanovenia článku 56 majú bez toho, aby boli dotknuté práva členských štátov:

50. Výnimky sú uvedené v článkoch 57 ES a 58 ES.

a) uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa miesta bydliska alebo podľa miesta, kde investovali kapitál;

51. Aj článok 57 ES sa vzťahuje výlučne na vzťahy s tretími krajinami a týka sa pohybu kapitálu, ktorý sa považuje za osobitne citlivý. Ide o pohyb kapitálu týkajúci sa priamych investícií vrátane investícií do nehnuteľného majetku, usadenia sa, poskytovania finančných služieb alebo vstupu cenných papierov na kapitálové trhy. Článok 57 ods. 1 ES upravuje zachovanie obmedzení, ktoré platili vo vnútroštátnom práve alebo v práve Spoločenstva k 31. decembru 1993.

b) prijať všetky potrebné opatrenia, najmä v oblasti daňového systému a dohľadu nad finančnými inštitúciami, aby sa zabránilo porušovaniu vnútroštátnych

predpisov, alebo stanoviť postupy na ohlasovanie kapitálových pohybov na štatistické alebo správne účely alebo prijať opatrenia, ktoré možno odôvodniť verejným záujmom či verejnou bezpečnosťou.

2. Ustanovenia tejto kapitoly nemajú vplyv na uplatňovanie obmedzení práva usadiť sa zlučiteľných s touto zmluvou.

3. Opatrenia a postupy uvedené v odsekoch 1 a 2 však nesmú byť prostriedkom pre svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v článku 56.“

54. Z judikatúry vyplýva, že opatrenia, ktoré sa považujú za nevyhnutné na zabránenie porušovaniu vnútroštátnych zákonov a iných právnych predpisov, zahŕňajú najmä opatrenia, ktorých účelom je zabezpečiť účinnosť daňových kontrol. [16]

55. Okrem toho zoznam opatrení, ktoré môžu odôvodniť obmedzenie voľného pohybu kapitálu, uvedený v článku 58 ods. 1 písm. b) ES nie je vyčerpávajúci. Súdny dvor pripustil, že voľný pohyb kapitálu, rovnako ako ostatné slobody pohybu, môže byť obmedzený aj na základe ďalších dôvodov kvalifikovaných ako naliehavé dôvody alebo požiadavky všeobecného záujmu. [17] Viackrát sa rozhodlo, že účinnosť daňových kontrol predstavuje naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý môže odôvodniť obmedzenie výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou. [18]

56. Bez ohľadu na dôvod, na ktorý sa odvoláva, je však podstatné, aby bolo predmetné opatrenie spôsobilé na dosiahnutie sledovaného cieľa a a nepresahovalo rámec toho, čo je nevyhnutné na jeho dosiahnutie.

57. Napokon v rozsudku z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, [19] Súdny dvor upresnil, že nemožno vylúčiť, že členský štát môže preukázať, že obmedzenie pohybu kapitálu do tretích krajín

16 — Rozsudok z 26. septembra 2000, Komisia/Belgicko, C-478/98, Zb. s. I-7587, bod 38 a tam citovaná judikatúra, ako aj bod 39.

17 — Pozri najmä rozsudok z 1. júna 1999, Konle, C-302/97, Zb. s. I-3099, bod 40.

18 — Pozri najmä rozsudky zo 14. septembra 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Zb. s. I-8203, bod 47 a tam citovanú judikatúru a z 30. januára 2007, Komisia/Dánsko, C-150/04, Zb. s. I-1163, bod 51 a tam citovanú judikatúru.

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

alebo z tretích krajín je odôvodnené určitým dôvodom, aj keď tento dôvod nemôže predstavovať platné odôvodnenie obmedzenia pohybov kapitálu medzi členskými štátmi.

B — *Ustanovenia uplatniteľné na výmenu informácií na daňové účely*

1. Výmena informácií na daňové účely medzi členskými štátmi

58. Výmena informácií medzi členskými štátmi na účely súvisiace s daňovou kontrolou je upravená najmä v smernici 77/799.

59. Táto smernica bola prijatá na základe týchto dvoch zistení: na jednej strane prax daňových únikov a vyhýbanie sa plateniu daní prekračujúca hranice členských štátov vedie k rozpočtovým stratám a porušovaniu zásady spravodlivého zdaňovania a môže narušiť fungovanie spoločného trhu; na druhej strane vzhľadom na medzinárodnú povahu tohto problému vnútroštátne opatrenia, obmedzené na územie vnútri hraníc členských štátov, nepostačujú, ako napokon ani spolupráca medzi úradmi na báze bilaterálnych dohôd. [20]

20 — Prvé a tretie odôvodnenie smernice 77/799.

60. Smernica 77/799 stanovuje, že v súlade s jej ustanoveniami si budú príslušné úrady členských štátov vymieňať všetky informácie, ktoré by im umožnili vykonávať správne stanovenie dane z príjmu a dane z kapitálu. V zmysle tejto smernice a v súlade s judikatúrou preto môže členský štát od príslušných orgánov iného členského štátu žiadať, aby mu zaslali všetky informácie, ktoré považuje za nevyhnutné na posúdenie presnej výšky dane z príjmov, ktorú musí daňovník zaplatiť podľa jeho vnútroštátnej právnej úpravy. [21]

61. Nejde však o absolútnu povinnosť. Smernica totiž nezaväzuje dožiadaný členský štát, aby vykonal zisťovanie alebo poskytol informácie, pokiaľ právna úprava alebo správna prax tohto štátu neoprávnia príslušný orgán na začatie takéhoto zisťovania alebo na získavanie a využívanie takto získaných informácií na vlastné účely tohto štátu.

62. V rovnakom zmysle smernica Rady 2003/48/ES [22] zaviedla systém automatickej výmeny informácií týkajúcich sa platenia úrokov.

21 — Rozsudok z 3. októbra 2002, Danner, C-136/00, Zb. s. I-8147, bod 49 a tam citovaná judikatúra.

22 — Smernica Rady 2003/48/ES z 3. júna 2003 o zdaňovaní príjmu z úspor v podobe výplaty úrokov (Ú. v. EÚ L 157, s. 38; Mim. vyd. 09/001, s. 369).

2. Výmena informácií na daňové účely medzi členskými štátmi a tretími krajinami

63. V súvislosti s výmenou informácií na daňové účely medzi členskými štátmi a tretími krajinami sú opatrenia, ktoré sú rovnocenné s opatreniami ustanovenými v smernici 2003/48 v špecifickej oblasti upravenej touto smernicou, predmetom zvláštnych dohôd medzi Európskym spoločenstvom na jednej strane a Švajčiarskou konfederáciou, Andorrským kniežatstvom, Lichtenštajnským kniežatstvom, Monackým kniežatstvom a Republikou San Marino na druhej strane. [23]

64. Okrem týchto zvláštnych dohôd je výmena informácií na daňové účely medzi členskými štátmi a tretími krajinami naďalej upravená prostredníctvom dvojstranných alebo mnohostranných dohovorov. To sa týka aj výmeny informácií medzi členskými štátmi a krajinami, ktoré patria do EHP, čiže Islandskou republikou, Lichtenštajnským kniežatstvom a Nórskym kráľovstvom. Tieto krajiny nie sú povinné na základe dohody z 2. mája 1992 o Európskom hospodárskom priestore [24] prevziať do svojho vnútroštátneho právneho poriadku akty sekundárneho práva týkajúce sa výmeny informácií v daňovej oblasti, ako je práve smernica 77/799.

65. Článok 26 vzorového daňového dohovoru OECD ustanovuje vo všeobecnosti najpoužívanejšiu úpravu v tomto druhu dohovorov. [25] V jeho znení, ktoré nadobudlo účinnosť 29. apríla 2000, tento článok znie:

„1. Príslušné orgány zmluvných štátov si budú vymieňať informácie potrebné na uplatňovanie ustanovení tohto dohovoru alebo ustanovení vnútroštátnych zákonov týkajúcich sa daní akéhokoľvek druhu alebo označenia odvádzaných na účet zmluvných štátov, ich politických alebo miestnych územných celkov, pokiaľ zdaňovanie, ktoré tieto zákony stanovujú, nie je v rozpore s dohovorom…

2. Ustanovenia odseku 1 nemožno v žiadnom prípade vykladať v tom zmysle, že ukladajú zmluvnému štátu povinnosť:

a) prijať správne opatrenia, ktoré sú odchýlkou od jeho právnej úpravy alebo správnej praxe, alebo od správnej praxe iného zmluvného štátu;

23 — Pokiaľ ide o Švajčiarsku konfederáciu, pozri dohodu medzi Európskym spoločenstvom a Švajčiarskou konfederáciou, upravujúcu opatrenia rovnocenné s tými, ktoré sú stanovené v smernici Rady 2003/48/ES (Ú. v. EÚ L 385, 2004, s. 30).

24 — Ú. v. ES L 1, s. 3, ďalej len „dohoda EHP“.

25 — Podľa informácií, ktoré sú k dispozícii na internetovej stránke OECD, viac ako 2 000 dvojstranných dohovorov vychádza zo vzoru OECD.

b) poskytnúť informácie, ktoré by sa nemohli získať na základe jeho vlastnej právnej úpravy alebo v rámci jeho vlastnej bežnej správnej praxe, alebo bežnej správnej praxe iného zmluvného štátu;

c) poskytnúť informácie, ktorými by sa mohlo sprístupniť obchodné, priemyselné, profesijné tajomstvo alebo obchodný postup či informácie, ktorých oznámenie by bolo v rozpore s verejným poriadkom.“

66. Na základe tohto úvodu pristúpim k preskúmaniu, či sa má predmetný švédsky zákon považovať za obmedzenie pohybu kapitálu, a prípadne, či v takom prípade môže byť odôvodnené.

C — O existencii obmedzenia pohybu kapitálu

67. Prvou otázkou, na ktorú treba odpovedať, sa má určiť, či právny predpis, na základe ktorého sa oslobodenie dividend vyplatených vo forme akcií dcérskej spoločnosti od dane z príjmov môže poskytnúť len vtedy, ak má vyplácajúca spoločnosť sídlo v štáte EHP alebo v štáte, s ktorým dotknutý členský štát uzavrel daňový dohovor stanovujúci výmenu informácií, predstavuje obmedzenie pohybu kapitálu.

68. Skatteverket spoločne s nemeckou, švédskou, francúzskou a holandskou vládou navrhujú, aby sa na túto otázku odpovedalo záporne. Podľa týchto vlád by článok 56 ods. 1 ES nemal mať vo vzťahoch s tretími krajinami rovnaký rozsah pôsobnosti ako v rámci Spoločenstva. Na podporu tohto tvrdenia uvádzajú niekoľko argumentov, ktoré možno zhrnúť nasledujúcim spôsobom.

69. Na jednej strane liberalizácia pohybu kapitálu vo vzťahoch s tretími krajinami nesleduje rovnaký cieľ ako liberalizácia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi. V prípade vzťahov s tretími krajinami totiž nejde o vytvorenie vnútorného trhu, ale o zaistenie vierohodnosti jednotnej meny Spoločenstva na svetových finančných trhoch a udržanie finančných centier svetového významu v členských štátoch.

70. Na druhej strane liberalizácia pohybu kapitálu vo vzťahoch s tretími krajinami vznikla na základe jednostranného postupu Spoločenstva, po ktorom nenasledovali nevyhnutne kroky zo strany tretích krajín. Keby sa článku 56 ods. 1 ES priznal rovnaký rozsah

pôsobnosti vo vzťahoch s tretími krajinami a vnútri Spoločenstva, oslabilo by sa postavenie Spoločenstva pri vyjednávaní s týmito krajinami. Takýto rozširujúci výklad by bol tiež v rozpore s asociačnými dohodami, v ktorých majú doložky týkajúce sa voľného pohybu kapitálu obmedzenejší rozsah pôsobnosti.

71. Napokon, pokiaľ ide o vzťahy s tretími krajinami, výklad článku 56 ods. 1 ES by mal prihliadať na skutočnosť, že tieto krajiny nie sú povinné dodržiavať právo Spoločenstva, a preto ani smernicu 77/799. Treba tiež prihliadať na skutočnosť, že rozsah pôsobnosti voľného pohybu kapitálu sa môže prekrývať s rozsahom pôsobnosti slobody usadiť sa. Je teda potrebné zabrániť tomu, aby výklad článku 56 ods. 1 ES, pokiaľ ide o vzťahy s tretími krajinami, umožňoval niektorým hospodárskym subjektom nespĺňajúcim podmienky požadované na výkon slobody usadiť sa v členskom štáte, aby tieto podmienky obchádzali.

72. Z týchto argumentov švédska, nemecká, francúzska a holandská vláda vyvodzujú, že pojem „pohyb kapitálu“ uvedený v článku 56 ods. 1 ES nezahŕňa prípad vyplácania dividend spoločnosťou usadenou v tretej krajine a že švédsky zákon nepredstavuje obmedzenie v zmysle tohto ustanovenia.

73. S touto analýzou nesúhlasím. Rovnako ako A a Komisia sa domnievam, že pojmy „pohyb kapitálu“ a „obmedzenie“ uvedené v článku 56 ods. 1 ES musia mať rovnaký rozsah pôsobnosti v prípade vzťahov medzi členskými štátmi a tretími krajinami a vo vzťahoch v rámci Spoločenstva. Moje stanovisko sa opiera o tieto dôvody.

74. Odkazujem predovšetkým na obsah článku 56 ods. 1 ES. Pripomínam, že toto ustanovenie zakotvuje zásadu voľného pohybu kapitálu medzi členskými štátmi na jednej strane a medzi členskými štátmi a tretími krajinami na druhej strane v rovnakom znení. Vzhľadom na vývoj tohto ustanovenia má podľa môjho názoru jeho obsah rozhodujúci význam pre výklad rozsahu pôsobnosti článku 56 ods. 1 ES, pokiaľ ide o pohyb kapitálu zo Spoločenstva a do Spoločenstva.

75. Ako som pripomenul v predchádzajúcich bodoch, až do prijatia Zmluvy EÚ bol pohyb kapitálu medzi členskými štátmi na jednej strane a medzi členskými štátmi a tretími krajinami na druhej strane upravený rôznymi samostatnými ustanoveniami, ktoré mali rozdielny obsah. Okrem toho v zmysle smernice 88/361 bola už zásada voľného pohybu kapitálu medzi členskými štátmi jasne a bezpodmienečne potvrdená. V dôsledku toho skutočnosť, že Zmluvou EÚ sa členské štáty rozhodli zakotviť túto zásadu v tom istom článku a v rovnakom znení pre

pohyb kapitálu v rámci Spoločenstva, ako aj pre ten, ktorý sa týka vzťahov s tretími krajinami, podľa môjho názoru preukazuje ich vôľu priznať tejto slobode pohybu rovnaký rozsah pôsobnosti na oboch úrovniach, v rámci Spoločenstva a mimo Spoločenstva.

76. Domnievam sa, že túto analýzu nevyvracia ani argument uvádzaný vládami, ktoré sú vedľajšími účastníkmi tohto konania, podľa ktorého liberalizácia pohybu kapitálu vo vzťahoch s tretími krajinami nesleduje rovnaký cieľ ako voľný pohyb kapitálu vo vnútri Únie.

77. Zmluva neuvádza dôvody, pre ktoré bol rozsah pôsobnosti tejto slobody rozšírený na tretie krajiny. Vo všeobecnosti sa uznáva, že toto rozšírenie treba dať do súvislosti s rozvojom menovej politiky Spoločenstva. Ak však členské štáty chceli, aby sa tento rozdiel v cieľoch odrazil v rozsahu tejto liberalizácie, pokiaľ ide o vzťahy členských štátov s tretími krajinami, mali logicky vyjadriť zásadu voľného pohybu kapitálu v rámci Spoločenstva a mimo Spoločenstva rozdielnym znením, ako to bolo v minulosti. Skutočnosť, že napriek uvedenému rozdielu cieľov sa členské štáty rozhodli upraviť túto slobodu pohybu rovnako a v rámci toho istého článku Zmluvy, sa podľa mňa dá vysvetliť len úmyslom priznať tejto slobode totožný rozsah pôsobnosti v oboch prípadoch.

78. Po druhé nachádzam potvrdenie tohto tvrdenia v iných ustanoveniach kapitoly venovanej voľnému pohybu kapitálu.

79. Je totiž možné konštatovať, že v článkoch 57 ES, 59 ES a 60 ES normotvorca Spoločenstva výslovne stanovil ochranné doložky hospodárskeho a politického charakteru, ako aj výnimky, ktoré sa uplatnia osobitne na voľný pohyb kapitálu s tretími krajinami. Práve tieto ustanovenia spolu s článkom 58 ES, a nie článok 56 ods. 1 ES, sú teda určené na zdôraznenie rozdielnych cieľov a právneho rámca voľného pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a tretími krajinami. Inými slovami, práve v dôsledku skutočnosti, že tento posledný uvedený článok má rovnaký rozsah pôsobnosti v prípade vzťahov medzi členskými štátmi a tretími krajinami a v rámci Spoločenstva, vznikla potreba stanoviť ochranné doložky a výnimky, pokiaľ ide o vonkajšie vzťahy Spoločenstva.

80. Pokiaľ ide o ustanovenia článku 57 ods. 2 prvej vety ES, podľa ktorých Rada môže kvalifikovanou väčšinou hlasov prijať opatrenia o pohybe kapitálu do tretích krajín a z tretích krajín „v čo najväčšom rozsahu a pri rešpek-

tovaní ostatných kapitol tejto zmluvy“ [26], na rozdiel od nemeckej vlády sa nedomnievam, že sú dôkazom skutočnosti, že článok 56 ods. 1 ES má obmedzenejší rozsah pôsobnosti v rámci vzťahov s tretími krajinami.

81. Článok 57 ods. 2 prvú vetu ES treba dať do súvislosti s odsekom 1 toho istého článku, ktorý umožňuje zachovanie obmedzení, ktoré platili vo vnútroštátnom práve alebo v práve Spoločenstva k 31. decembru 1993, pokiaľ ide o pohyb kapitálu do tretích krajín alebo z tretích krajín týkajúci sa priamych investícií vrátane investícií do nehnuteľného majetku, usadenia sa, poskytovania finančných služieb alebo vstupu cenných papierov na kapitálové trhy.

82. Toto posledné uvedené ustanovenie umožňuje preto zachovanie platných obmedzení bez časového obmedzenia. Článok 57 ods. 2 prvá veta ES sa preto podľa mňa má vykladať v tom zmysle, že umožňuje Spoločenstvu a členským štátom uzavrieť dohovor s tretím štátom obsahujúci ustanovenia v oblasti voľného pohybu kapitálu, ktorého doložky sa môžu uplatňovať jednotne vo všetkých členských štátoch bez toho, aby sa proti nim dalo namietať obmedzeniami podľa článku 57 ods. 1 ES. Článok 57 ods. 2 prvá veta ES je preto právnym základom, ktorý v rámci dohody s treťou krajinou umožňuje normotvorcovi Spoločenstva obísť uplatňovanie týchto obmedzení prijatých na vnútroštátnej úrovni alebo na úrovni Spoločenstva. [27]

83. Napokon, pokiaľ ide o článok 57 ods. 2 druhú vetu ES, ten umožňuje Rade prijímať opatrenia obmedzujúce voľný pohyb kapitálu voči jednej alebo viacerým tretím krajinám, čím sa Spoločenstvu poskytuje prostriedok nátlaku, ktorý sa dá použiť v rámci vyjednávania s touto krajinou alebo týmito krajinami.

84. Po tretie si nemyslím, že tomuto výkladu bránia prekážky, ktoré uviedli Skatteverket, ako aj švédska, nemecká, francúzska a holandská vláda.

26 — Článok 57 ods. 2 prvá veta ES znie:„V úsilí dosiahnuť voľný pohyb kapitálu medzi členskými štátmi a tretími krajinami v čo najväčšom rozsahu a pri rešpektovaní ostatných kapitol tejto zmluvy, môže Rada na návrh Komisie kvalifikovanou väčšinou hlasov prijať opatrenia o pohybe kapitálu do tretích krajín a z tretích krajín v oblasti priamych investícií — vrátane investícií do nehnuteľného majetku, usadenia sa, poskytovania finančných služieb alebo prístupu cenných papierov na kapitálové trhy.“

27 — Pozri najmä rozhodnutie Rady z 28. septembra 2000, ktoré sa týka uzavretia Dohody o hospodárskej spolupráci, politickej koordinácii a spolupráci medzi Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Spojenými štátmi mexickými na druhej strane (Ú. v. ES L 276, s. 44; Mim. vyd. 11/034, s. 214).

85. Nedomnievam sa teda, že tento výklad by mohol oslabiť postavenie Spoločenstva v rámci vyjednávania s treťou krajinou, ani že by mohol byť v rozpore s ustanoveniami asociačnej dohody týkajúcimi sa voľného pohybu kapitálu medzi Spoločenstvom a treťou krajinou, ktoré je zmluvnou stranou takej dohody.

86. Ako som už totiž uviedol predtým, voľný pohyb kapitálu medzi členskými štátmi a tretími krajinami, zavedený článkom 56 ES, je predmetom niekoľkých obmedzení uvedených v článkoch 57 ES až 60 ES. Ide najmä o zachovanie obmedzení určitého pohybu kapitálu, ktoré platili vo vnútroštátnom práve alebo v práve Spoločenstva k 31. decembru 1993. V tejto súvislosti je tiež možné citovať prekážky tejto slobody pohybu vyplývajúce z opatrení prijatých členskými štátmi na účely zabránenia porušovaniu vnútroštátnej právnej úpravy, najmä v daňovej oblasti, uvedené v článkoch 58 ods. 1 písm. b) ES. Napokon môže ísť o vnútroštátne opatrenia odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu.

87. Ako konkrétne vysvetlím v druhej časti mojej analýzy a ako vyplýva z už citovaného rozsudku Test Claimants in the FII Group Litigation, z dôvodu obmedzenia na základe potreby zabezpečiť účinnosť daňových kontrol treba priznať širšiu pôsobnosť v prípade pohybov kapitálu do tretích krajín a z tretích krajín ako v prípade pohybu v rámci Spoločenstva, najmä vzhľadom na skutočnosť, že povinnosti, ktoré vyplývajú členským štátom zo sekundárneho práva Spoločenstva v oblasti výmeny informácií, sa na tieto krajiny nevzťahujú.

88. S prihliadnutím na všetky vyššie uvedené obmedzenia rozsahu pôsobnosti článku 56 ods. 1 ES sa mi nezdá, že by vyjednávacia sila Spoločenstva s tretími krajinami bola oslabená, pretože tieto tretie krajiny ešte musia prijať záväzky potrebné na odstránenie uvedených obmedzení v rámci dohovorov alebo asociačných dohôd uzavretých so Spoločenstvom.

89. Neverím ďalej ani tomu, že by môj návrh výkladu článku 56 ods. 1 ES spôsobil, že fyzická alebo právnická osoba, ktorá nespĺňa podmienky stanovené na účely využitia ustanovení Zmluvy týkajúcich sa slobody usadiť sa, by mohla tieto podmienky obísť.

90. Predovšetkým je potrebné zdôrazniť, že v konaní vo veci samej toto nebezpečenstvo neexistuje. Predmetný pohyb kapitálu totiž spočíva vo vyplatení dividend materskou spoločnosťou usadenou v tretej krajine vo forme akcií dcérskej spoločnosti usadenej tiež v tretej krajine akcionárovi s bydliskom v členskom štáte. Touto operáciou by teda tento akcionár mohol prípadne nadobudnúť účasť v zahraničnej spoločnosti, ktorá je dcérskou spoločnosťou vyplácajúcej spoločnosti,

ktorej rozsah by mu umožnil vykonávať určitý vplyv na rozhodovanie tejto dcérskej spoločnosti. Naopak, taká operácia by neumožnila akcionárovi s bydliskom v tretej krajine ovládať dcérsku spoločnosť so sídlom v členskom štáte.

91. Okrem toho judikatúra Súdneho dvora nedávno poskytla objasnenia týkajúce sa vymedzenia rozsahu pôsobnosti slobody usadiť sa a voľného pohybu kapitálu.

92. Ako vyplýva z tejto judikatúry, právna úprava členského štátu, ktorá sa z dôvodu svojho predmetu vzťahuje na situácie, v ktorých účasť v spoločnosti akcionárovi umožňuje vykonávať určitý vplyv na rozhodnutia spoločnosti, ako je to v prípade vnútroštátneho zákona o ovládaných zahraničných spoločnostiach [28] alebo právnej úpravy, ktorej cieľom je boj proti podkapitalizovaniu [29], sa musí preskúmať výlučne z hľadiska ustanovení Zmluvy o slobode usadiť sa. [30]

93. V takom prípade sa zdá, že obmedzujúce účinky, ktoré by táto právna úprava mohla mať na voľný pohyb kapitálu, sú nevyhnutným dôsledkom prípadnej prekážky slobody usadiť sa, a preto neodôvodňujú skúmanie uvedenej právnej úpravy s ohľadom na články 56 ES až 60 ES. Inak povedané, ustanovenia Zmluvy o voľnom pohybe kapitálu sa v takom prípade neuplatnia, a preto sa na ne nemožno odvolávať na účely obchádzania skutočnosti, že občan tretej krajiny s bydliskom mimo Únie sa nemôže odvolávať na články Zmluvy o slobode usadiť sa.

94. Na druhej strane je pravda, že taká vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej prijatie dividend podlieha dani, ktorej sadzba závisí od toho, či tieto dividendy majú, alebo nemajú vnútroštátny pôvod, nezávisle od rozsahu účasti akcionára v spoločnosti, ktorá dividendy rozdeľuje, by mohla patriť do rámca pôsobnosti voľného pohybu kapitálu. Možno si teda predstaviť, že by akcionár, ktorý je štátnym príslušníkom tretej krajiny s bydliskom mimo územia Únie, ktorý má významnú kapitálovú účasť v spoločnosti usadenej v členskom štáte, mohol využiť ustanovenia článku 56 ods. 1 ES na spochybnenie tejto právnej úpravy.

95. Nezdá sa totiž, že okolnosť, že rozsah účasti tohto akcionára na základnom imaní spoločnosti usadenej v členskom štáte mu umožňuje vykonávať určitý vplyv na

28 — Pozri v tejto súvislosti rozsudok z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Zb. s. I-7995, body 31 až 33.

29 — Pozri rozsudok z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Zb. s. I-2107, body 26 až 34, a uznesenie z 10. mája 2007, Lasertec, C-492/04, Zb. s. I-3775, body 18 až 26.

30 — V súvislosti s uplatňovaním rovnakej zásady, pokiaľ ide o vymedzenie rozsahu pôsobnosti voľného pohybu kapitálu a slobodného poskytovania služieb, pozri rozsudok z 3. októbra 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Zb. s. I-9521, body 34, 48 a 49.

rozhodnutia tejto spoločnosti a rozhodovať o jej činnosti, je sama osebe dostatočným dôvodom na obchádzanie uplatňovania článku 56 ods. 1 ES s ohľadom na znenie článku 57 ods. 1 ES. Ako už bolo uvedené, posledné uvedené ustanovenie umožňuje členským štátom zachovať obmedzenia pohybu kapitálu do tretích krajín alebo z tretích krajín, ktoré platili k 31. decembru 1993, pokiaľ tento pohyb zahŕňa „usadenie sa“. Z tohto ustanovenia teda zrejme možno vyvodiť, že pohyb kapitálu do tretích krajín a z tretích krajín môže zahŕňať usadenie sa.

96. Aj keď sa však akcionár, ktorý je štátnym príslušníkom tretej krajiny s bydliskom mimo územia Únie, ktorého účasť na základnom imaní spoločnosti usadenej v členskom štáte má taký rozsah, môže odvolávať na ustanovenia článku 56 ES, dá sa nebezpečenstvu obchádzania ustanovení Zmluvy týkajúcich sa slobody usadiť sa v takom prípade vyhnúť aj na základe článku 58 ods. 2 ES. Toto ustanovenie podľa môjho názoru umožňuje členským štátom prijať obmedzujúce opatrenia, pokiaľ ide o vyplácanie dividend takým akcionárom.

97. Na základe týchto úvah sa domnievam, že pojmy „pohyb kapitálu“ a „obmedzenia“ uvedené v článku 56 ods. 1 ES sa musia vykladať rovnako tak v prípade vzťahov medzi členskými štátmi a tretími krajinami, ako aj v prípade vzťahov v rámci Spoločenstva.

98. Na základe toho sa zdá, že nemožno vážne spochybňovať, po prvé, že vyplácanie dividend vo forme akcií dcérskej spoločnosti je pohybom kapitálu v zmysle tohto ustanovenia.

99. V rozsudku zo 6. júna 2000, Verkooijen,[31] totiž Súdny dvor rozhodol, že okolnosť, že štátnemu príslušníkovi členského štátu s bydliskom na jeho území boli vyplatené dividendy vo forme akcií spoločnosti nerezidenta, predstavuje pohyb kapitálu v zmysle článku 1 smernice 88/361. Súdny dvor pri tejto analýze vychádzal z dôvodu, podľa ktorého také nadobudnutie dividend predpokladá nevyhnutne spoluúčasť na nových alebo existujúcich podnikoch, ktorá je uvedená v hlave I bode 2 nomenklatúry uvedenej v prílohe k tejto smernici.

100. Táto analýza sa uplatní v prípade dividend, ktoré sa vyplácajú vo forme akcií dcérskej spoločnosti, keďže ako uvádza Komisia, takéto vyplácanie predpokladá, že príjemca vlastní akcie materskej spoločnosti. Okrem toho, podľa ustálenej judikatúry, vzhľadom na to, že článok 56 ES prevzal v podstate znenie článku 1 smernice 88/361, zachovala si nomenklatúra „kapitálových pohybov“,

31 — C-35/98, Zb. s. I-4071.

ktorá sa nachádza v jej prílohe, svoj orientačný charakter pre definovanie pojmu pohybu kapitálu. [32]

101. Po druhé je nepochybné, že švédsky zákon predstavuje obmedzenie tohto pohybu kapitálu. Tým, že tento zákon nepriznáva oslobodenie dividend vyplácaných spoločnosťami usadenými v tretích krajinách, ktoré nie sú členmi EHP a neuzavreli dohovory so Švédskym kráľovstvom obsahujúce doložku o výmene informácií, odrádza daňovníkov členského štátu od investovania svojho kapitálu do spoločností usadených v týchto tretích krajinách.

102. Rovnako predmetný švédsky zákon predstavuje prekážku v zhromažďovaní kapitálu vo Švédsku takýmito spoločnosťami. Táto právna úprava zrejme predstavuje obmedzenie aj z tohto hľadiska, keďže ako vyplýva z judikatúry [33], uvedené spoločnosti majú právo využiť ustanovenia Zmluvy o voľnom pohybe kapitálu.

103. Právna úprava, ktorá poskytuje oslobodenie dividend vyplácaných vo forme akcií dcérskej spoločnosti od dane z príjmov výlučne v prípade, keď je vyplácajúca materská spoločnosť usadená v krajine EHP alebo v štáte, s ktorým dotknutý členský štát uzavrel daňový dohovor stanovujúci výmenu informácií, preto predstavuje obmedzenie pohybu kapitálu v zmysle článku 56 ods. 1 ES.

104. Teraz je potrebné preskúmať, či takéto obmedzenie môže byť odôvodnené.

D — *O odôvodnení tohto obmedzenia*

105. Skatteverket a švédska vláda, ako aj veľká časť vlád, ktoré sú vedľajšími účastníkmi konania, uvádza, že toto obmedzenie je odôvodnené potrebou zabezpečiť účinnosť daňových kontrol. Talianska vláda zasa tvrdí, že toto obmedzenie patrí medzi prípady uvedené v článku 57 ods. 1 ES.

106. Najskôr preskúmam, či predmetné obmedzenie patrí medzi opatrenia uvedené v článku 57 ods. 1 ES, keďže v takom prípade by nebolo potrebné analyzovať, či môže byť odôvodnené na základe článku 58 ES.

32 — Rozsudok Fidium Finanz, už citovaný, bod 41 a tam citovaná judikatúra.

33 — Rozsudky Fidium Finanz, už citovaný, bod 25, a Holböck, už citovaný, bod 30.

1. O uplatnení článku 57 ods. 1 ES

107. Článok 57 ods. 1 ES umožňuje členským štátom zachovať obmedzenia pohybu kapitálu zahŕňajúceho priame investície, ktoré platili k 31. decembru 1993. Na rozdiel od tvrdenia talianskej vlády sa nedomnievam, že toto ustanovenie sa môže uplatniť na predmetný švédsky zákon.

108. Je pravda, že z údajov poskytnutých vnútroštátnym súdom vyplýva, že vnútroštátna právna úprava, ktorá stanovuje oslobodenie dividend, platila k 31. decembru 1993 a že sa vzťahovala výlučne na dividendy vyplatené švédskymi spoločnosťami, takže spoločnosti usadené v tretích krajinách boli z tejto právnej úpravy vylúčené. Dalo by sa teda povedať, že z tohto hľadiska dotknutá právna úprava vylučovala oslobodenie v prípade dividend vyplatených spoločnosťami usadenými v tretích krajinách, ktoré neuzavreli so Švédskym kráľovstvom dohovory stanovujúce výmenu informácií.

109. Vnútroštátny súd však takisto upresnil, že táto právna úprava bola zrušená v roku 1994 a potom bola opätovne zavedená od roku 1995. Vzhľadom na toto zrušenie si nemyslím, že uvedený švédsky zákon môže patriť medzi „obmedzenia, ktoré platia k 31. decembru 1993“ podľa článku 57 ods. 1 ES, a to bez ohľadu na skutočnosť, či predmetný pohyb kapitálu zahŕňa priamu investíciu v zmysle toho istého ustanovenia.

110. Predmetné ustanovenie sa totiž musí vykladať s ohľadom na systém, do ktorého patrí. Článok 57 ods. 1 ES predstavuje výnimku zo zásady uvedenej v článku 56 ods. 1 ES, a preto sa musí vykladať doslovne. Okrem toho, ako vyplýva z článku 57 ods. 2 druhej vety ES, akékoľvek nové obmedzenie môže prijať iba Rada, a to na základe jednomyseľného rozhodnutia.

111. V dôsledku toho pojem „obmedzenia, ktoré platia k 31. decembru 1993“, podľa mňa predpokladá, že právny rámec, do ktorého patrí predmetné obmedzenie, bol súčasťou vnútroštátneho právneho poriadku nepretržite od 31. decembra 1993. Článok 57 ods. 1 ES umožňuje členským štátom zachovať v ňom uvedené obmedzenia *sine die*, ale neumožňuje im opätovne zaviesť obmedzenia, ktoré boli zrušené.

112. Zrušením tohto obmedzenia totiž dotknutý členský štát preukázal, že toto opatrenie v rámci svojich vzťahov s tretími krajinami už nepovažuje za potrebné. Keby

sa pripustilo, že môže opätovne zaviesť toto obmedzenie v ktoromkoľvek okamihu, bolo by to v rozpore so zásadou uvedenou v článku 56 ES, ako aj v rozpore s článkami 57 ods. 2 ES a 58 ES až 60 ES, podľa ktorých prijatie ochranných opatrení hospodárskeho a politického charakteru podlieha veľmi prísnym podmienkam a každé nové opatrenie, ktoré je krokom späť v rámci voľného pohybu kapitálu s tretími krajinami, môže byť prijaté len jednomyseľným rozhodnutím Rady.

113. Domnievam sa, že táto analýza je v súlade s judikatúrou. V už citovanom rozsudku Konle Súdny dvor vyložil pojem „súčasná právna úprava“ uvedený v článku 70 Aktu o podmienkach pristúpenia Rakúskej republiky, Fínskej republiky a Švédskeho kráľovstva a o úpravách zmlúv, na ktorých je založená Európska únia [34], ktorý umožnil Rakúskej republike zachovať dočasne v platnosti existujúcu právnu úpravu druhého prechodného bydliska. Súdny dvor tiež uplatnil tento výklad v súvislosti s právnou úpravou zdaňovania dividend v už citovaných rozsudkoch Test Claimants in FII Group Litigation [35] a Holböck [36].

114. Z tejto judikatúry vyplýva, že každé vnútroštátne ustanovenie prijaté po 31. decembri 1993 nie je len z tohto dôvodu automaticky vylúčené z režimu výnimiek ustanoveného v článku 57 ods. 1 ES. Súdny dvor pripustil, že tento článok sa týka aj ustanovení, ktoré sú v podstate zhodné so skoršou právnou úpravou alebo ktoré sa obmedzujú na zmiernenie alebo odstránenie prekážky výkonu práv a slobôd Spoločenstva obsiahnutej v skoršej právnej úprave.

115. Ani z odôvodnení týchto rozsudkov, ani z okolností, za akých boli vydané, však nevyplýva, že pojem „obmedzenia, ktoré platia“, sa má uplatniť aj v prípade, že právna úprava, ktorá platila v rozhodnom čase, bola zrušená a potom opätovne zavedená do vnútroštátneho právneho poriadku po určitom čase. Vo veciach, ktoré viedli k už citovaným rozsudkom Konle, Test Claimants in the FII Group Litigation a Holböck, predstavovala predmetná právna úprava zmenu právnej úpravy platnej v rozhodnom čase. V uvedených veciach na rozdiel od tohto prípadu vo veci samej nenastalo obdobie, počas ktorého bolo pôvodné obmedzenie z vnútroštátneho právneho poriadku odstránené, zatiaľ čo predmetná právna úprava ešte nenadobudla účinnosť.

116. Ani v rozsudkoch Súdneho dvora, ktoré vykladajú pojem „súčasná právna úprava“ v právnom rámci, ktorý sa netýka priamych daní, som nenašiel žiadny príklad, ktorý by mohol vyvrátiť moju analýzu.

34 — Ú. v. ES C 241, s. 21, a Ú. v. ES L 1, s. 1.
35 — Body 189 až 195.
36 — Body 40 až 43.

117. Domnievam sa preto, že obmedzenie sporné vo veci samej nemôže byť odôvodnené na základe článku 57 ods. 1 ES.

2. O odôvodnení založenom na článku 58 ES

118. Skatteverket, ako aj švédska vláda, ktoré v tejto súvislosti podporujú dánska, španielska, francúzska, holandská vláda a vláda Spojeného kráľovstva, tvrdia, že toto obmedzenie je odôvodnené skutočnosťou, že švédske daňové orgány nemôžu overiť dodržanie podmienok, ktorým podlieha poskytovanie oslobodenia v tretej krajine, akou je Švajčiarska konfederácia.

119. Pripomínam, že podľa švédskej vlády ide o prvú, tretiu, štvrtú a poslednú podmienku švédskeho zákona, podľa ktorých, pripomínam, sa vyplácanie vykonáva v pomere k počtu akcií vlastnených v materskej spoločnosti; všetky podiely materskej spoločnosti v dcérskej spoločnosti musia byť rozdelené; po rozdelení nemajú byť podiely v dcérskej spoločnosti vlastnené spoločnosťou patriacou do rovnakej skupiny ako materská spoločnosť a hlavná činnosť dcérskej spoločnosti má mať priemyselnú alebo obchodnú povahu alebo má priamo alebo nepriamo spočívať vo vlastnení podielov v spoločnostiach, ktoré vykonávajú takú činnosť. Podľa švédskej vlády, keď je vyplácajúca materská spoločnosť usadená v zahraničí, informácie potrebné na overenie týchto podmienok možno získať výlučne pomocou orgánov krajiny usadenia sa.

120. Uvedení vedľajší účastníci konania tvrdia, že vnútroštátne daňové orgány musia byť schopné overiť správnosť dôkazov predložených daňovníkom. Pri absencii ustanovení, ktoré upravujú výmenu informácií medzi príslušnými vnútroštátnymi orgánmi, by totiž existovalo nebezpečenstvo porušenia daňovej právnej úpravy. Vylúčenie poskytnutia oslobodenia v prípade, keď je vyplácajúca spoločnosť usadená v tretej krajine, ktorá nechcela uzavrieť dohovory stanovujúce výmenu informácií, preto nie je neprimeraným opatrením.

121. A proti tejto analýze namieta a tvrdí, že obmedzenie sporné vo veci samej nie je primerané vo vzťahu k cieľu zabezpečiť účinnosť daňových kontrol, keďže môže sama predložiť dôkaz, že podmienky požadované švédskym zákonom sú splnené.

122. V tejto súvislosti A odkazuje na stanovisko prijaté Súdnym dvorom v rozsudkoch

z 8. júla 1999, Baxter a i.[37], a z 3. októbra 2002, Danner[38], podľa ktorých členský štát nemôže odmietnuť daňovníkovi poskytnutie výhody s odôvodnením, že tento členský štát by mal mať možnosť kontrolovať informácie poskytnuté týmto daňovníkom, pokiaľ ide o operácie uskutočnené v zahraničí.

123. Aj Komisia vyjadruje pochybnosti, pokiaľ ide o dodržanie zásady proporcionality obmedzením sporným vo veci samej. Domnieva sa, že dôkaz existencie rôznych podmienok stanovených švédskym zákonom by skutočne mohol predložiť daňovník a že zistenie, či kontrola príslušným orgánom daňovej správy je, alebo nie je potrebná, patrí do právomoci vnútroštátneho súdu.

124. Rovnako ako Skatteverket a vlády, ktoré sú vedľajšími účastníkmi konania, sa domnievam, že uvedené obmedzenie môže byť odôvodnené potrebou zabezpečiť účinnosť daňových kontrol. Moje tvrdenie vychádza z nasledujúcich dôvodov.

125. Je známe, že potreba zabezpečiť účinnosť daňových kontrol predstavuje naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý môže odôvodniť obmedzenie voľného pohybu kapitálu. Tento dôvod možno vztiahnuť aj na článok 58 ods. 1 písm. b) ES, ktorý sa týka opatrení prijatých členskými štátmi, aby zabránili porušovaniu vnútroštátnych zákonov a iných právnych predpisov. Aby sa však obmedzenie mohlo podľa judikatúry považovať za odôvodnené, musí byť predmetné vnútroštátne opatrenie spôsobilé zabezpečiť uskutočnenie sledovaného cieľa a nesmie ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na jeho dosiahnutie, v súlade so zásadou proporcionality.[39]

126. Túto judikatúru, ktorá sa týka rozsahu pôsobnosti článku 58 ES v rámci pohybu kapitálu vnútri Spoločenstva, možno použiť aj na prípad, v ktorom ide o posúdenie zlučiteľnosti obmedzenia pohybu kapitálu do tretích krajín alebo z tretích krajín s týmto článkom, keďže toto ustanovenie rovnako ako článok 56 ES nerozlišuje medzi týmito dvoma kategóriami pohybu kapitálu.

127. V prejednávanej veci zrejme nemožno spochybniť, že neposkytnutie oslobodenia dividend vyplácaných spoločnosťami usadenými v tretích krajinách, ktoré neuzavreli so Švédskym kráľovstvom dohovor stanovujúci výmenu informácií na účely daňovej kontroly, od dane z príjmu, je spôsobilé zabezpečiť uskutočnenie sledovaného cieľa,

37 — C-254/97, Zb. s. I-4809.
38 — C-136/00, Zb. s. I-8147.
39 — Pozri najmä rozsudok Centro di Musicologia Walter Stauffer, už citovaný, bod 32.

a teda zabezpečiť, aby sa toto oslobodenie poskytlo výlučne v prípade vyplácania v súlade s požiadavkami ustanovenými švédskym zákonom.

128. Otázka, ktorá je predmetom tejto veci, teda spočíva v zistení, či je sporné obmedzenie vo veci samej primerané tomuto cieľu.

129. Táto otázka konkrétnejšie vzniká preto, lebo neposkytnutie oslobodenia v prípade dividend vyplácaných spoločnosťou usadenou v tretej krajine, ktorá neuzavrela so Švédskym kráľovstvom dohovor stanovujúci výmenu informácií, úplne bráni daňovníkovi, ktorý je príjemcom uvedených dividend, poskytnúť dôkaz o tom, že podmienky ustanovené švédskym zákonom sú splnené. Ide teda o to, či sa takéto neposkytnutie, ktoré vychádza z predpokladu, že dôkazy poskytnuté daňovníkom nemožno overiť u príslušných orgánov krajiny usadenia sa, môže považovať za primerané opatrenie.

130. Na základe ďalších úvah, ktoré sa chystám uviesť, sa domnievam, že tento predpoklad je v prejednávanej veci dostatočne potvrdený. Z dokumentov a vysvetlení, ktoré v tejto súvislosti poskytla švédska vláda, vyplýva, že švédske orgány môžu na základe dohôd uzavretých so Švajčiarskou konfederáciou získať len tie informácie, ktoré sú potrebné na správne uplatňovanie dohovoru. Overenie toho, či by dohoda so Švajčiarskou konfederáciou umožnila získať aj informácie potrebné na overenie podmienok ustanovených švédskym zákonom, ako sa domnievala Skatterättsnämnden, však patrí do právomoci vnútroštátneho súdu.

131. Ak teda vychádzam z toho, že predpoklad, podľa ktorého dôkazy, ktoré predložil daňovník, nemôžu príslušné švajčiarske orgány overiť, je dôvodný, domnievam sa, že neposkytnutie oslobodenia, ktoré je predmetom konania vo veci samej, sa musí považovať za primerané, a to na základe dvoch nasledujúcich dôvodov.

132. Predovšetkým je potrebné uviesť, že skutočnosť, že dotknutý členský štát nemôže od príslušných orgánov krajiny usadenia sa získať informácie potrebné na overenie dôkazov, ktoré predložil daňovník, ak sú len tieto orgány spôsobilé zhromaždiť uvedené informácie, výrazne znižuje možnosť tohto štátu vykonávať kontrolu účinne. V takom prípade môže dotknutý členský štát vychádzať výlučne z dôkazov, ktoré predložil daňovník a prípadne tretie osoby.

133. Okrem toho, keďže tento daňovník vie, že tieto dôkazy nemôžu orgány krajiny, v ktorej je usadená vyplácajúca spoločnosť, overiť, dotknutý členský štát je vystavený zvýšenému nebezpečenstvu porušenia vnútroštátnej daňovej právnej úpravy.

134. V dôsledku toho sa mi nezdá neprimerané, že tento členský štát vylúči poskytnutie predmetnej daňovej výhody v situácii, v ktorej nie je schopný vykonať skutočnú a účinnú kontrolu dodržiavania podmienok, ktorými vnútroštátna právna úprava podmienila túto výhodu.

135. Nemyslím si, že judikatúra, na ktorú sa odvoláva A, najmä už citované rozsudky Baxter a i. a Danner, bráni tejto analýze.

136. Podľa tejto judikatúry nemožnosť alebo ťažkosti členského štátu získať od iného členského štátu informácie potrebné na overenie podmienok ustanovených jeho vnútroštátnym právnym predpisom neodôvodňuje v rámci Spoločenstva také opatrenie, ktoré absolútne bráni samotnému daňovníkovi predložiť dôkaz o tom, že tieto podmienky sú skutočne splnené.

137. Takáto nemožnosť alebo takéto ťažkosti môžu nastať na úrovni Spoločenstva. Ako som už totiž uviedol, na základe smernice 77/799 môže členský štát žiadať príslušné orgány iného členského štátu, aby mu odoslali všetky informácie, ktoré považuje za potrebné na posúdenie presnej výšky dane z príjmov, ktorú má zaplatiť daňovník podľa jeho vnútroštátnej právnej úpravy, avšak táto možnosť nie je neobmedzená. V zmysle článku 8 ods. 1 tejto smernice dožiadaný štát nie je povinný začať zisťovanie na získanie informácií alebo ich odoslať, pokiaľ jeho zákony alebo správna prax neoprávňujú príslušné orgány na začatie takéhoto zisťovania alebo na získavanie a využívanie takto získaných informácií na vlastné účely tohto štátu.

138. V týchto prípadoch nie sú podľa ustálenej judikatúry členské štáty oprávnené *a priori* vylúčiť poskytnutie takej daňovej výhody, o akú ide vo veci samej. Súdny dvor pripomína, že vnútroštátne daňové orgány môžu vyžadovať od dotknutej osoby dôkazy, ktoré považujú za potrebné, a prípadne odmietnuť poskytnutie tejto výhody, ak tieto dôkazy nie sú predložené.[40]

139. Pokiaľ sa teda v rámci Spoločenstva *a priori* vylúčenie takejto daňovej výhody

40 — Pokiaľ ide o nedávne uplatnenie tejto judikatúry, pozri rozsudok Komisia/Dánsko, už citovaný, bod 54.

v prípade, že je nemožné overiť v inom členskom štáte splnenie podmienok ustanovených vnútroštátnou právnou úpravou, považuje za neprimerané, je to tak podľa môjho názoru preto, lebo na túto situáciu sa vzťahuje výnimka uvedená v článku 8 smernice 77/799. Pokiaľ sa táto výnimka uplatní, prekážka výkonu slobody pohybu, ktorú by spôsobilo *a priori* vylúčenie tejto daňovej výhody, by bola neprimeraná, keďže neposkytnutie pomoci zo strany členského štátu, na ktorého území sa uskutočňujú predmetné operácie, patrí do prípustného rámca povinnosti vzájomnej pomoci podľa smernice 77/799.

140. Táto judikatúra je teda spojená s existenciou povinnosti vzájomnej pomoci upravenej predmetnou smernicou a so skutočnosťou, že táto povinnosť nie je neobmedzená. V dôsledku toho sa podľa mňa neuplatní v rámci pohybu kapitálu do tretích krajín alebo z tretích krajín, ak táto krajina, na ktorú sa nevzťahuje pôsobnosť smernice 77/799, neprevzala žiadny záväzok vzájomnej pomoci.

141. Je tiež možné domnievať sa, že judikatúra, na ktorú sa odvoláva A, vychádza z konštatovania, že vďaka ďalším ustanoveniam, ktoré platia v práve Spoločenstva, je daňovník spôsobilý predložiť dôkazy, ktoré môžu byť základom spoľahlivej a relevantnej kontroly.

142. V už citovanom rozsudku Baxter a i., na ktorý odkazuje A, sa Súdny dvor musel vysporiadať s francúzskou právnou úpravou, ktorá vyhradzovala možnosť odpočítať od základu mimoriadnej dane, ktorú museli platiť farmaceutické podniky, náklady na výskum uskutočnený vo Francúzsku. Toto obmedzenie možnosti odpočítať náklady na výskum tak bránilo podnikom Spoločenstva pôsobiacim vo Francúzsku prostredníctvom druhotnej prevádzkarne odpočítať náklady na výskum vynaložené v iných členských štátoch. Súdny dvor posúdil túto právnu úpravu ako obmedzenie slobody usadiť sa. Francúzska vláda tvrdila, že toto obmedzenie bolo nevyhnutné, aby mohli vnútroštátne daňové orgány overiť existenciu a povahu vynaložených nákladov.

143. Súdny dvor rozhodol, že tomuto dôvodu nie je možné vyhovieť a že nemožno *a priori* vylúčiť, že daňovník je spôsobilý predložiť náležité dôkazy, na základe ktorých by mohli orgány daňovej kontroly jasne a presne overiť existenciu a povahu nákladov na výskum vynaložených v iných členských štátoch. Pokiaľ ide o tvrdenie, ktoré zastávala Komisia, je možné oprávnene predpokladať, že Súdny dvor prihliadol na skutočnosť, že daňovník mohol predložiť údaje vyplývajúce z účtovníctva materských spoločností usadených v iných členských štátoch a že tieto údaje z účtovníctva mohli byť základom

spoľahlivej kontroly, keďže museli byť vypracované podľa štvrtej smernice Rady 78/660/EHS [41] a siedmej smernice Rady 83/349/EHS [42].

144. Stručne povedané, keďže existuje povinnosť vzájomnej pomoci, a v určitom rozsahu aj z dôvodu, že dôkazy predložené daňovníkom sú upravené ustanoveniami právneho poriadku Spoločenstva, nepovažuje sa nemožnosť overiť tieto dôkazy v inom členskom štáte za dostatočný dôvod na to, aby sa absolútne bránilo dotknutému daňovníkovi preukázať, že náležite spĺňa podmienky, ktorými vnútroštátna právna úprava podmieňuje poskytnutie predmetnej daňovej výhody.

145. Táto judikatúra nie je použiteľná v rámci pohybu kapitálu do tretích krajín a z tretích krajín, ktoré neprijali žiadny záväzok vzájomnej pomoci a ktoré nie sú viazané právom Spoločenstva. [43]

146. Druhý dôvod, o ktorý sa opiera moje stanovisko, sa týka potreby podnietiť tretie krajiny, aby uzavierali dohovory o výmene informácií so Spoločenstvom alebo aspoň s členskými štátmi.

147. Upozorňujem, že normotvorca Spoločenstva považoval za potrebné prijať smernicu 77/799 na boj proti praxi daňových podvodov a daňových únikov, keďže táto prax môže narušiť fungovanie spoločného trhu. Slobody pohybu na úrovni Spoločenstva

41 — Štvrtá smernica Rady z 25. júla 1978 o ročnej účtovnej závierke niektorých typov spoločností, vychádzajúca z článku 54 ods. 3 písm. g) zmluvy (Ú. v. ES L 222, s. 11; Mim. vyd. 17/001, s. 21).

42 — Siedma Smernica Rady z 13. júna 1983 o konsolidovaných účtovných závierkach, vychádzajúca z článku 54 ods. 3 písm. g) zmluvy (Ú. v. ES L 193, s. 1; Mim. vyd. 17/001, s. 58).

43 — Okrem toho neverím, že predmetná švédska právna úprava sa musí považovať za neprimeranú v situácii takého daňovníka, akým je A, s ohľadom na skutočnosť, že poskytnutie oslobodenia sporného vo veci samej nie je vylúčené, ak je vyplácajúca spoločnosť usadená v krajine EHP, ktorá nie je členom Únie a ktorá preto nie je povinná do vnútroštátneho práva prevziať smernicu 77/799. Nezdá sa totiž, že by Švajčiarska konfederácia, ktorá neratifikovala dohodu EHP, bola v postavení porovnateľnom s postavením Islandskej republiky, Lichtenštajnského kniežatstva a Nórskeho kráľovstva. Pokiaľ ide o Islandskú republiku a Nórske kráľovstvo, tieto krajiny uzavreli mnohostranný dohovor o správnej pomoci so Švédskym kráľovstvom, ktorý obsahuje ustanovenia týkajúce sa výmeny informácií a ďalšie pravidlá o správnej pomoci v daňovej oblasti. Pokiaľ ide o Lichtenštajnské kniežatstvo, pokiaľ viem, táto krajina takéto dohody so Švédskym kráľovstvom neuzavrela. Švédske kráľovstvo by teda podľa mňa malo právo vylúčiť poskytnutie oslobodenia, ktoré je predmetom konania vo veci samej, aj pokiaľ ide o dividendy vyplatené spoločnosťami usadenými v Lichtenštajnsku. Skutočnosť, že tieto dividendy nie sú vylúčené z oslobodenia, však nepreukazuje, že skúmaná švédska právna úprava je neprimeraná vo vzťahu k dividendám vyplateným spoločnosťami so sídlom vo Švajčiarsku. Okrem toho situácia spoločnosti usadenej vo Švajčiarsku nie je porovnateľná so situáciou spoločnosti so sídlom v Lichtenštajnsku, keďže tento štát je na rozdiel od Švajčiarskej konfederácie povinný na základe dohody EHP prevziať do vnútroštátneho právneho poriadku akty sekundárneho práva prijaté na vykonanie slobôd pohybu, najmä smernice, ktorými sa harmonizuje právo spoločností a najmä smernice týkajúce sa účtovníctva spoločností (pozri prílohu XXII dohody EHP).

teda sprevádza systém vzájomnej pomoci medzi príslušnými orgánmi členských štátov, ktorého cieľom je zabezpečiť správne stanovenie dane z príjmov a majetkovej dane.

148. S touto obavou sa stotožňujú aj zmluvné štáty OECD, ktoré v článku 26 vzorového daňového dohovoru v oblasti dane z príjmov a majetkovej dane tiež upravili povinnosť výmeny informácií, ktoré sa javia byť relevantné na zabezpečenie dodržiavania vnútroštátnych daňových právnych predpisov.

149. Napokon sa zdá, že napriek uvedeným opatreniam dochádza k nárastu daňových podvodov a boj proti tejto praxi si vyžaduje alebo vyžadoval posilnenie nástrojov na úrovni Spoločenstva [44] a na medzinárodnej úrovni [45].

150. Keby sa Súdny dvor domnieval, že neposkytnutie daňovej výhody v rámci pohybu kapitálu do tretej krajiny a z tretej krajiny, ktorá s dotknutým členským štátom neuzavrela dohovor stanovujúci výmenu informácií, je neprimeraným opatrením, Spoločenstvo a členské štáty by nevyhnutne stratili prostriedok nátlaku, ktorý môže viesť tretie krajiny k uzavretiu týchto dohôd. To by sťažilo boj proti daňovým podvodom a vytvorila by sa nerovnováha na ujmu Spoločenstva.

151. Osobne sa domnievam, že tento prostriedok nátlaku je nevyhnutný na účely boja proti praxi daňových podvodov a daňových únikov a že článok 56 ES treba v rozsahu, v ktorom sa týka pohybu kapitálu do tretích krajín a z tretích krajín, chápať ako podmienečnú liberalizáciu. Členský štát má preto podľa mňa právo podmieniť túto liberalizáciu tým, že uvedené krajiny prevezmú povinnosti správnej spolupráce a vzájomnej pomoci s jeho vnútroštátnymi orgánmi na rovnakej úrovni, ako je to uložené v rámci Spoločenstva na základe smernice 77/799.

152. Táto požiadavka je podľa mňa odôvodnená aj s prihliadnutím na skutočnosť, že predmetná smernica na základe obmedzenia výmeny informácií uvedeného v jej článku 8 ukladá členským štátom povinnosť dodržiavať v každom prípade určitú „zásadu ekvivalencie“ v tom zmysle, že na zabezpečenie správneho stanovenia dane, ktorá sa má

44 — V tejto súvislosti pozri oznámenie Komisie Rade, Európskemu parlamentu a Európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru o potrebe rozvinúť koordinovanú stratégiu s cieľom zlepšiť boj proti daňovým podvodom [KOM(2006) 254 v konečnom znení].

45 — Pozri zmeny článku 26 vzorového daňového dohovoru OECD schválené Výborom OECD pre daňové veci 1. júna 2004.

platiť v štáte, ktorý požaduje informácie, sú povinné uskutočniť v prospech druhého štátu rovnaké zisťovanie, aké by mali právo uskutočniť pri uplatnení svojej právnej úpravy, a nie vykonať úkony, na ktoré ich zákony alebo správna prax neoprávňuje. [46]

153. Vyššie uvedené úvahy ma vedú k záveru v tom zmysle, že právna úprava, na základe ktorej sa oslobodenie dividend vyplácaných vo forme akcií dcérskej spoločnosti od dane z príjmov, ktoré podlieha viacerým podmienkam, poskytuje výlučne vtedy, ak je vyplácajúca materská spoločnosť usadená v krajine EHP alebo v štáte, s ktorým má dotknutý členský štát uzavretý daňový dohovor výslovne upravujúci výmenu informácií, môže byť odôvodnená potrebou zabezpečiť účinnosť daňových kontrol.

154. Tento záver však podlieha jednej výhrade. Toto odôvodnenie platí len v prípade, keď dotknutý členský štát nie je schopný svojimi prostriedkami overiť dodržiavanie podmienok, ktorými vnútroštátna právna úprava podmieňuje poskytovanie predmetnej daňovej výhody. Je zrejmé, že keď sú vnútroštátne orgány schopné vykonať takéto overenie vlastnými prostriedkami, neexistencia dohovoru stanovujúceho výmenu informácií s dotknutou treťou krajinou nebráni členskému štátu v uskutočnení presnej a účinnej kontroly dodržiavania jeho právnej úpravy.

155. V tomto prípade Skatteverket, ako aj švédska vláda tvrdili, že vnútroštátne daňové orgány neboli schopné overiť dodržanie prvej, tretej, štvrtej a poslednej podmienky ustanovenej švédskym zákonom. Domnievam sa, že táto otázka je otázkou posúdenia skutkového stavu, ktoré patrí do právomoci vnútroštátneho súdu. Je teda možné vyhlásiť, že sporné obmedzenie je v súlade s článkami 56 ES a 58 ES len vtedy, ak vnútroštátny súd rozhodne, že tieto podmienky nemôžu švédske daňové orgány kontrolovať svojimi vlastnými prostriedkami a vyžadujú informácie, ktoré sú schopné získať len príslušné orgány krajiny, v ktorej je usadená vyplácajúca spoločnosť.

156. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem odpovedať na túto prejudiciálnu otázku tak, že články 56 ES a 58 ES sa majú vykladať v tom zmysle, že vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej oslobodenie dividend vyplácaných vo forme akcií dcérskej spoločnosti od dane z príjmov môže byť poskytnuté, len pokiaľ má vyplácajúca materská spoločnosť sídlo v krajine EHP alebo v štáte, s ktorým dotknutý členský štát uzavrel daňový dohovor stanovujúci

46 — Toto obmedzenie bolo jasne potvrdené smernicou Rady 2004/56/ES z 21. apríla 2004, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/799/EHS (Ú. v. EÚ L 127, s. 70; Mim. vyd. 09/002, s. 13).

výmenu informácií, predstavuje obmedzenie pohybu kapitálu. Také obmedzenie je odôvodnené potrebou zabezpečiť účinnosť daňových kontrol, pokiaľ oslobodenie podlieha podmienkam, ktorých dodržanie nemôžu vnútroštátne daňové orgány overiť vlastnými prostriedkami a ktoré vyžadujú informácie, ktoré môžu získať len príslušné orgány krajiny, v ktorej je usadená vyplácajúca spoločnosť.

IV — Návrh

157. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku, ktorú mu položil Regeringsrätten, takto:

Články 56 ES a 58 ES sa majú vykladať v tom zmysle, že vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej oslobodenie dividend vyplácaných vo forme akcií dcérskej spoločnosti od dane z príjmov môže byť poskytnuté, len pokiaľ má vyplácajúca materská spoločnosť sídlo v krajine Európskeho hospodárskeho priestoru alebo v štáte, s ktorým členský štát uzavrel daňový dohovor stanovujúci výmenu informácií, predstavuje obmedzenie pohybu kapitálu.

Také obmedzenie je odôvodnené potrebou zabezpečiť účinnosť daňových kontrol, pokiaľ oslobodenie podlieha podmienkam, ktorých dodržanie nemôžu vnútroštátne daňové orgány overiť vlastnými prostriedkami a ktoré vyžadujú informácie, ktoré môžu získať len príslušné orgány krajiny, v ktorej je usadená vyplácajúca spoločnosť.