

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

18. prosince 2007<sup>\*</sup>

Ve věci C-101/05,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Regeringsrätten (Švédsko) ze dne 15. října 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 28. února 2005, v řízení

**Skatteverket**

proti

**A,**

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení V. Skouris, předseda, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (zpravodaj) a A. Tizzano, předsedové senátů, R. Schintgen, J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský, T. von Danwitz, A. Arabadžev a C. Toader, soudci,

<sup>\*</sup> Jednací jazyk: švédština.

generální advokát: Y. Bot,  
vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 12. června 2007,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Skatteverket K. Raskem, jako zmocněncem,
- za A S. Anderssonem a P. Nortoftem, advokater,
- za švédskou vládu K. Wistrand a A. Falk, jako zmocněnkyněmi,
- za dánskou vládu B. Weis Fogh, jako zmocněnkyní,
- za německou vládu M. Lummou, U. Forsthoffem a C. Blaschkem, jako zmocněnci,
- za španělskou vládu N. Díaz Abad a M. Muñoz Pérezem, jako zmocněnci,

- za francouzskou vládu G. de Berguesem a J. C. Graciou, jakož i C. Jurgensen, jako zmocněnci,
- za italskou vládu I. M. Bragugliou, jako zmocněncem, ve spolupráci s P. Gentilim, avvocato dello Stato,
- za nizozemskou vládu H. G. Sevenster a C. ten Dam, jakož i M. de Gravem, jako zmocněnci,
- za vládu Spojeného království C. Jackson a T. Harris, jako zmocněnkyněmi, ve spolupráci s T. Wardem, barrister,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a K. Simonssonem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 11. září 2007,

vydává tento

### **Rozsudek**

<sup>1</sup> Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 56 ES až 58 ES.

- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Skatteverket (švédská daňová správa) a A, fyzickou osobou s bydlištěm ve Švédsku, z důvodu odmítnutí poskytnout této osobě osvobození od daně z dividend vyplácených formou akcií dceřiné společnosti společností usazenou ve třetí zemi.

### **Vnitrostátní právní úprava**

- 3 Podle švédského zákona z roku 1999 o dani z příjmu (inkomstskattelagen, SFS 1999, č. 1229, dále jen „zákon“) podléhají běžně dividendy vyplacené akciovou společností fyzické osobě mající bydliště ve Švédsku dani z příjmu v tomto členském státě.
- 4 Podle článku 16 kapitoly 42 zákona:

„Dividendy vyplacené švédskou akciovou společností (mateřskou společností) ve formě akcií dceřiné společnosti nejsou 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,
- 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.“

5 Když bylo toto osvobození zavedeno v roce 1992 do švédského práva, vztahovala se s ním související ustanovení pouze na zisky vyplácené švédskými akciovými společnostmi. Po jejich zrušení v roce 1994 byla tato ustanovení v roce 1995 opět do uvedeného práva zavedena.

6 Podle článku 16a kapitoly 42 zákona, zavedeného do švédského práva v roce 2001, se osvobození stanovené v článku 16 téže kapitoly použije rovněž tehdy, uskutečňuje-li výplatu akcií zahraniční společnost, která má statut obdobný statutu švédské akciové společnosti a je usazena ve státě Evropského hospodářského prostoru (dále jen „EHP“) nebo ve státě, se kterým Švédské království uzavřelo daňovou dohodu obsahující ustanovení o výměně informací.

- 7 Dne 7. května 1965 uzavřely Švýcarská konfederace a Švédské království dohodu o zamezení dvojího zdanění v oblasti daně z příjmu a daně z majetku (dále jen „dohoda“). Články 10 a 11 této dohody upravují režim zdanění dividend a úroků.
- 8 Článek 27 dohody stanoví smířčí řízení mezi příslušnými orgány členských států směřující k zamezení zdanění, které by nebylo v souladu s ustanoveními této dohody, jakož i k řešení problémů nebo odstranění pochybností, které mohou vyvstat na základě jejího výkladu nebo použití.
- 9 Z bodu 5 jednacího a podpisového protokolu vypracovaného při uzavření dohody (dále jen „protokol“) plyne, že švýcarská delegace měla za to, že jedinými informacemi, které mají být předmětem výměny, jsou informace nezbytné k řádnému provádění dohody a informace umožňující zabránit tomu, aby docházelo k jejímu zneužívání. Z téhož bodu 5 vyplývá, že Švédské království vzalo toto prohlášení na vědomí a ustoupilo od výslovného smluvního ustanovení týkajícího se výměny informací.
- 10 Dne 17. srpna 1993 bylo mezi Švýcarskou konfederací a Švédským královstvím uzavřeno ujednání týkající se provádění článků 10 a 11 dohody (dále jen „ujednání“). Toto ujednání upřesňuje postup pro jednotlivce za účelem dosažení snížení daně podle podmínek zdanění předepsaných těmito články, jakož i vyřizování takových žádostí daňovými orgány smluvních států.

**Spor v původním řízení a předběžná otázka**

- 11 A je akcionářem společnosti X, která má své sídlo ve Švýcarsku a která zamýšlí rozdělit akcie, které drží v jedné ze svých dceřiných společností. A požádal Skatterättsnämnden (komisi pro daňové právo) o předběžné stanovisko, zda je takové rozdělení osvobozeno od daně z příjmu. Podle A má X obdobný statut jako švédská akciová společnost a jsou splněny podmínky pro osvobození vyžadované zákonem, s výjimkou podmínky týkající se umístění sídla této společnosti.
- 12 Ve svém předběžném stanovisku oznámeném dne 19. února 2003 Skatterättsnämnden odpověděla, že rozdělení akcií zamýšlené X musí být podle ustanovení Smlouvy o ES týkajících se volného pohybu kapitálu osvobozeno od daně z příjmu.
- 13 Podle Skatterättsnämnden takové právo na osvobození nevyplývá ze zákona vzhledem k tomu že dohoda neobsahuje povinnost Švýcarské konfederace poskytnout švédským daňovým orgánům nezbytné informace. Článek 16a kapitoly 42 zákona nicméně musí být považován za omezení pohybu kapitálu ve smyslu článku 56 ES. Takové omezení je sice odůvodněno cílem usnadnění daňového dohledu v kontextu, ve kterém není použitelná směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní (Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63), ve znění směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 (Úř. věst. L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179, dále jen „směrnice 77/799“). Uvedené omezení je však s ohledem na uvedený cíl nepřiměřené. Ujednání totiž, jak se zdá, do určité míry umožňuje švédským daňovým orgánům získat informace nezbytné pro uplatnění vnitrostátních daňových právních předpisů. Mimoto lze daňovému poplatníkovi poskytnout možnost, aby sám prokázal, že jsou splněny všechny podmínky požadované zákonem.

14 Skatteverket podala proti tomuto předběžnému stanovisku Skatterättsnämnden opravný prostředek k Regeringsrätten.

15 Ve své žalobě Skatteverket zdůrazňuje, že ustanovení týkající se volného pohybu kapitálu nejsou jasná, co se týče pohybu kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi, zejména z a do třetích zemí, které se brání výměně informací pro účely daňového dohledu. Je-li možnost získání informací omezená, může být takové omezení, jako je omezení zavedené uvedeným článkem 16a, odůvodněno zajištěním účinnosti daňového dohledu.

16 A naopak tvrdí, že ustanovení obsažená v protokolu a v ujednání mohou být považována za ustanovení týkající se výměny informací, které je obsaženo v samotné úmluvě. Článek 16a kapitoly 42 zákona představuje v každém případě omezení volného pohybu kapitálu, které nelze odůvodnit. Švýcarské orgány totiž není třeba žádat o informace, jelikož daňový poplatník může být vyzván k tomu, aby prokázal, že jsou naplněny veškeré podmínky pro poskytnutí zákonem stanoveného osvobození.

17 Za těchto podmínek se Regeringsrätten 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 [nastala ve věci v původním řízení], byly A zdaněny dividendy, které mu 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?“

**K předběžné otázce**

- 18 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu kapitálu musejí být vykládána v tom smyslu, že brání právním předpisům členského státu, podle kterých může být osvobození od daně z dividend vyplacených formou akcií dceřiné společnosti poskytnuto pouze tehdy, je-li vyplácející společnost usazena v členském státě EHP nebo ve státě, se kterým členský stát zdanění uzavřel daňovou dohodu stanovující výměnu informací.
- 19 Úvodem je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury, i když přímé daně spadají do pravomoci členských států, musí tyto státy při výkonu této pravomoci dodržovat právo Společenství (rozsudky ze dne 6. června 2000, Verkooijen, C-35/98, Recueil, s. I-4071, bod 32; ze dne 7. září 2004, Manninen, C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 19, jakož i ze dne 6. března 2007, Meilicke a další, C-292/04, Sb. rozh. s. I-1835, bod 19).
- 20 V tomto ohledu čl. 56 odst. 1 ES, který vstoupil v platnost dne 1. ledna 1994, zavedl liberalizaci kapitálu mezi členskými státy, jakož i mezi členskými státy a třetími zeměmi. Za tím účelem stanoví, že v rámci kapitoly Smlouvy nazvané „Kapitál a platby“ jsou všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy, jakož i mezi členskými státy a třetími zeměmi zakázána (rozsudky ze dne 14. prosince 1995, Sanz de Lera a další, C-163/94, C-165/94 a C-250/94, Recueil, s. I-4821, bod 19, jakož i ze dne 23. února 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Sb. rozh. s. I-1957, bod 37).

*K přímému účinku čl. 56 odst. 1 ES ve vztazích mezi členskými státy a třetími zeměmi*

- 21 Je třeba připomenout, že čl. 56 odst. 1 ES uvádí jasný a bezpodmínečný zákaz, který nevyžaduje žádné prováděcí opatření a poskytuje jednotlivcům práva, která mohou uplatnit před soudem (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek *Sanz de Lera* a další, body 41 a 47).
- 22 Německá vláda nicméně tvrdí, že ve vztazích mezi členskými státy a třetími zeměmi má toto ustanovení přímý účinek pouze ve vztahu k omezením týkajícím se kategorií pohybu kapitálu, které nejsou uvedeny v čl. 57 odst. 1 ES. Co se totiž týká kategorií pohybu kapitálu uvedených v odstavci 1, odstavec 2 téhož článku ponechává Radě Evropské unie pravomoc přijímat liberalizační opatření potud, pokud tato opatření umožňují podporovat fungování hospodářské a měnové unie. Soudní dvůr sice v bodě 46 výše uvedeného rozsudku *Sanz de Lera* a další uznal, že přijetí opatření Rady nepředstavuje podmínku nezbytnou pro zavedení zákazu uvedeného v čl. 56 odst. 1 ES, avšak omezil tento výklad na omezení, která nespadají pod čl. 57 odst. 1 ES.
- 23 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle čl. 57 odst. 1 ES není článkem 56 dotčeno používání žádných omezení vůči třetím zemím, která existují ke dni 31. prosince 1993 podle vnitrostátního práva nebo práva Společenství ve vztahu k pohybu kapitálu do nebo ze třetích zemí zahrnujícího přímé investice včetně investic do nemovitostí, usazování, poskytování finančních služeb či přijetí cenných papírů na kapitálové trhy.

- 24 Podle čl. 57 odst. 2 první věty ES může Rada na návrh Komise Evropských společenství ve snaze dosáhnout volného pohybu kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi v co největší míře a aniž jsou dotčeny ostatní kapitoly Smlouvy, přijímat kvalifikovanou většinou 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. Druhá věta uvedeného odstavce 2 stanoví, že jednomyslnost vyžadují ta opatření, která v oblasti liberalizace pohybu kapitálu do třetích zemí či z nich představují v právu Společenství krok zpět.
- 25 V bodě 48 výše uvedeného rozsudku Sanz de Lera a další Soudní dvůr rozhodl, že ustanovení čl. 73b odst. 1 Smlouvy o ES (nyní čl. 56 odst. 1 ES), ve spojení s článkem 73c a čl. 73d odst. 1 písm. b) Smlouvy o ES [nyní článek 57 ES a čl. 58 odst. 1 písm. b) ES], se lze dovolávat před vnitrostátním soudem a že tato ustanovení mohou způsobit nepoužitelnost vnitrostátních pravidel, která jsou s nimi v rozporu.
- 26 Soudní dvůr tak uznal přímý účinek čl. 56 odst. 1 ES, aniž by rozlišil mezi kategoriemi pohybu kapitálu, které spadají pod čl. 57 odst. 1 ES, a kategoriemi, které pod něj nespádají. Soudní dvůr totiž rozhodl, že výjimka stanovená v čl. 57 odst. 1 ES nemůže bránit tomu, aby čl. 56 odst. 1 ES přiznával jednotlivcům práva, která mohou uplatnit před soudem (výše uvedený rozsudek Sanz de Lera a další, bod 47).
- 27 Z toho plyne, že, co se týče pohybu kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi, čl. 56 odst. 1 ES ve spojení s články 57 ES a 58 ES se lze dovolávat před vnitrostátními soudy a že může způsobit nepoužitelnost vnitrostátních pravidel, která jsou s ním v rozporu, nezávisle na dotčené kategorii pohybu kapitálu.

*K pojmu „omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi“*

- 28 Nejprve je třeba odpovědět na argumenty Skatteverket, jakož i švédské, německé, francouzské a nizozemské vlády, podle kterých nemůže být pojem „omezení pohybu kapitálu“ uvedený v čl. 56 odst. 1 ES vykládán ve vztazích mezi členskými státy a třetími zeměmi tímž způsobem jako ve vztazích mezi členskými státy.
- 29 Německá, francouzská a nizozemská vláda zdůrazňují, že na rozdíl od liberalizace pohybu kapitálu mezi členskými státy, jejímž cílem je vytvoření vnitřního trhu, je rozšíření zásady volného pohybu kapitálu na vztahy mezi členskými státy a třetími zeměmi spojeno se zavedením hospodářské a měnové unie. Všechny uvedené vlády zdůrazňují, že ve vztazích s třetími zeměmi by dodržování zákazu uvedeného v čl. 56 odst. 1 ES vedlo k jednostranné liberalizaci ze strany Evropského společenství, aniž by Společenství získalo záruku, že dotčené třetí země přistoupí k rovnocenné liberalizaci, a aniž by ve vztahu k těmto zemím existovala opatření směřující k harmonizaci vnitrostátních předpisů, zejména v oblasti přímého zdanění.
- 30 Německá a nizozemská vláda rovněž uplatňují, že pokud by byla zásada volného pohybu kapitálu vykládána totožně ve vztazích s třetími zeměmi a uvnitř Společenství, přišlo by Společenství o prostředky pro vyjednání liberalizace s těmito zeměmi, jelikož by taková liberalizace již automaticky a jednostranně otevřela trh Společenství těmto zemím. V tomto ohledu zdůrazňují, že ustanovení týkající se volného pohybu kapitálu, která obsahují dohody o přidružení uzavřené se třetími zeměmi, mají často omezenější dosah než ustanovení článku 56 ES, což by

nemělo smysl, bylo-li by toto ustanovení použitelné stejně striktně ve vztazích s třetími zeměmi a v rámci Společenství.

31 Jak uvedl generální advokát v bodech 74 až 77 svého stanoviska, i když sice může liberalizace pohybu kapitálu z a do třetích zemí sledovat jiné cíle, než je vytvoření vnitřního trhu, jako je zejména zajištění důvěryhodnosti jednotné měny Společenství na světových finančních trzích a udržení finančních center světového významu v členských státech, je nutné konstatovat, že když byla zásada volného pohybu kapitálu čl. 56 odst. 1 ES rozšířena na pohyb kapitálu mezi třetími zeměmi a členskými státy, rozhodly se tyto státy tuto zásadu zakotvit v témže článku a v témže znění pro pohyb kapitálu, ke kterému dochází uvnitř Společenství, a pro pohyb kapitálu, který se týká vztahů se třetími zeměmi.

32 Mimoto, jak rovněž uvedl generální advokát v bodech 78 až 83 svého stanoviska, ze všech ustanovení zavedených do Smlouvy v kapitole týkající se kapitálu a plateb plyne, že za účelem zohlednění skutečnosti, že cíl a právní kontext liberalizace pohybu kapitálu jsou odlišné podle toho, zda se jedná o vztahy mezi členskými státy a třetími zeměmi, nebo o volný pohyb kapitálu mezi členskými státy, považovaly tyto členské státy za nezbytné stanovit ochranné doložky a výjimky, které se uplatní specificky na pohyb kapitálu do nebo ze třetích zemí.

33 Mimo výjimku stanovenou v čl. 57 odst. 1 ES pro určitá omezení pohybu kapitálu do nebo ze třetích zemí, která existovala ke dni 31. prosince 1993 podle vnitrostátního práva nebo práva Společenství, totiž článek 59 ES poskytuje Radě za výjimečných okolností, kdy uvedený pohyb kapitálu způsobuje nebo hrozí způsobit vážné poruchy fungování hospodářské a měnové unie, pravomoc přijmout ochranná opatření. Článek 60 odst. 1 ES mimoto opravňuje Radu přijmout vůči třetím zemím

nezbytná okamžitá opatření, je-li činnost Společenství v případech uvedených v článku 301 ES považována za nezbytnou. A konečně, čl. 60 odst. 2 ES stanoví možnost, že členský stát z vážných politických důvodů a v případě naléhavosti přijme vůči třetí zemi jednostranná opatření zejména v oblasti pohybu kapitálu, dokud Rada nepřijme opatření podle odstavce 1 téhož článku.

34 V tomto ohledu je třeba připomenout, že na rozdíl od toho, co tvrdí německá vláda, nelze z podmínek, kterým podléhá pravomoc přiznaná Radě čl. 57 odst. 2 ES přijímat opatření týkající se kategorií pohybu kapitálu do a ze třetích zemí uvedených v tomto ustanovení, vyvozovat, že uvedené kategorie nespadají do rozsahu působnosti zákazu uvedeného v čl. 56 odst. 1 ES. Odstavec 2 článku 57 ES totiž musí být vykládán ve spojení s odstavcem 1 téhož článku a omezuje se na to, že umožňuje Radě přijímat opatření týkající se uvedených kategorií pohybu kapitálu, aniž by jí v tom mohla bránit omezení, vnitrostátní či na základě práva Společenství, jejichž zachování je výslovně stanoveno tímto odstavcem 1.

35 Jak uvedl generální advokát v bodě 86 svého stanoviska, omezení, která mohou členské státy a Společenství uplatnit podle čl. 57 odst. 1 ES na pohyb kapitálu do nebo ze třetích zemí, přistupují nejen k omezením stanoveným v člancích 59 ES a 60 ES, ale rovněž k těm, která vyplývají z opatření přijatých členskými státy podle čl. 58 odst. 1 písm. a) a b) ES nebo která jsou jinak odůvodněna naléhavým důvodem obecného zájmu.

36 Z judikatury Soudního dvora mimoto vyplývá, že rozsah, ve kterém tak jsou členské státy oprávněny uplatňovat určitá omezující opatření týkající se pohybu kapitálu, nemůže být stanovován bez zohlednění okolností zdůrazněné několika vládami,

kteřé předložily Soudnímu dvoru svá vyjádření, že pohyb kapitálu do nebo ze třetích zemí probíhá v odlišném právním kontextu než pohyb kapitálu uvnitř Společenství.

37 Z důvodu stupně právní integrace existující mezi členskými státy Evropské unie a zejména existence takových legislativních opatření Společenství týkajících se spolupráce mezi vnitrostátními daňovými orgány, jako je směrnice 77/799/EHS, tak zdaňování hospodářských činností s přeshraničními aspekty uvnitř Společenství, které provádí členský stát, není vždy srovnatelné se zdaňováním hospodářských činností, které souvisí se vztahy mezi členskými státy a třetími zeměmi (rozsudek ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753, bod 170). Podle Soudního dvora nelze rovněž vyloučit to, že členský stát může prokázat, že je omezení pohybu kapitálu do nebo ze třetí země odůvodněno určitým důvodem za okolností, kdy by tento důvod nemohl představovat platné odůvodnění pro omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy (výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, bod 171).

38 Z těchto důvodů nemůže být považován za rozhodný argument uplatňovaný německou a nizozemskou vládou, podle kterého by Společenství, byl-li by pojem „omezení pohybu kapitálu“ vykládán ve vztazích mezi členskými státy a třetími zeměmi tímž způsobem jako ve vztazích mezi členskými státy, jednostranně otevřelo trh Společenství třetím zemím, aniž by si zachovalo prostředky pro vyjednávání nezbytné pro dosažení liberalizace ze strany těchto zemí.

39 Jelikož tak byl vyjasněn pojem „omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi“, je nyní třeba posoudit, zda taková právní úprava, jaká je dotčena ve věci v původním řízení, musí být považována za takové omezení a zda může být případně objektivně odůvodněna na základě ustanovení Smlouvy nebo z naléhavých důvodů obecného zájmu.

*K existenci omezení pohybu kapitálu*

- 40 V tomto ohledu je třeba připomenout, že opatřeními zakázanými podle čl. 56 odst. 1 ES jako omezení pohybu kapitálu jsou také ta, která mohou odradit od investování v některém členském státě osoby, které nemají v tomto státě bydliště, nebo odradit osoby s bydlištěm v tomto členském státě od investování v jiných státech (viz výše uvedený rozsudek van Hilten-van der Heijden, bod 44, a rozsudek ze dne 25. ledna 2007, Festersen, C-370/05, Sb. rozh. s. I-1129, bod 24).
- 41 V projednávaném případě poskytuje článek 16a kapitoly 42 zákona daňovým poplatníkům se sídlem nebo s bydlištěm ve Švédsku osvobození od daně z dividend vyplácených formou akcií dceřiné společnosti akciovou společností usazenou ve Švédsku nebo v jiném státě EHP, ale toto osvobození jim odepírá, uskutečňuje-li takovou výplatu společnost usazená ve třetí zemi, která není členem EHP, pokud tato země neuzavřela se Švédským královstvím dohodu stanovující výměnu informací.
- 42 Účinkem takové právní úpravy je odrazení daňových poplatníků majících sídlo nebo bydliště ve Švédsku od investování svého kapitálu do společností usazených mimo EHP. Jelikož je totiž s dividendami, které posledně uvedené společnosti vyplácejí švédským rezidentům, daňově zacházeno méně výhodně než s dividendami vyplácenými společnostmi usazenou v členském státě EHP, jsou akcie uvedených společností pro investory mající sídlo nebo bydliště ve Švédsku méně přitažlivé než akcie společností usazených v takovém státě (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Verkooijen, body 34 a 35, a Manninen, body 22 a 23, jakož i, pokud jde o pohyb kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi, výše uvedený rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 166).
- 43 Taková právní úprava, jaká je dotčena ve věci v původním řízení, tedy obsahuje omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi, které je v zásadě zakázáno čl. 56 odst. 1 ES.

- 44 Dříve, než bude posouzeno, zda může být uvedené omezení odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu, jak tvrdí Skatteverket a vlády, které předložily Soudnímu dvoru svá vyjádření, je třeba odpovědět na argument uplatněný italskou vládou, podle kterého toto omezení spadá do výjimky stanovené čl. 57 odst. 1 ES.

*K uplatnění výjimky stanovené v čl. 57 odst. 1 ES*

- 45 Jak bylo připomenuto v bodě 23 rozsudku v projednávané věci, podle čl. 57 odst. 1 ES není článkem 56 ES dotčeno používání žádných omezení vůči třetím zemím, která existují ke dni 31. prosince 1993 podle vnitrostátního práva nebo práva Společenství ve vztahu k pohybu kapitálu do nebo ze třetích zemí, zahrnujícího přímé investice včetně investic do nemovitostí, usazování, poskytování finančních služeb či přijetí cenných papírů na kapitálové trhy.

- 46 Omezení pohybu kapitálu představované méně výhodným daňovým zacházením s dividendami zahraničního původu spadá pod pojem „přímé investice“ ve smyslu čl. 57 odst. 1 ES, pokud se toto omezení vztahuje na investice jakékoli povahy, které provádí fyzické nebo právnické osoby a které slouží k tomu, aby vytvořily nebo udržely dlouhodobé a přímé vztahy mezi osobou, která poskytla kapitál, a podnikem, kterému je tento kapitál určen za účelem výkonu hospodářské činnosti (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, body 179 až 181; rozsudky ze dne 24. května 2007, *Holböck*, C 157/05, Sb. rozh. s. I-4051, body 33 a 34, jakož i ze dne 23. října 2007, *Komise v. Německo*, C-112/05, Sb. rozh. s. I-8995, bod 18).

47 Jelikož předkládací rozhodnutí nevylučuje, že se dividendy, které hodlá společnost X vyplatit A, vztahují k takovým investicím, je třeba posoudit, zdali může taková právní úprava, jaká je dotčena ve věci v původním řízení, spadat jako omezení, které existovalo ke dni 31. prosince 1993, pod výjimku stanovenou v čl. 57 odst. 1 ES.

48 Jak uvedl generální advokát v bodech 110 až 112 svého stanoviska, pojem „omezení, která existují ke dni 31. prosinci 1993“ předpokládá, že právní rámec, do kterého dotčené omezení spadá, byl součástí právního řádu dotčeného členského státu nepřetržitě od tohoto data. Bylo-li by tomu totiž jinak, členský stát by mohl kdykoliv znovuzavést omezení pohybu kapitálu do nebo ze třetích zemí, která ve vnitrostátním právním řádu existovala ke dni 31. prosince 1993, ale která nebyla zachována.

49 Ve stejném duchu se vyslovil Soudní dvůr, když měl rozhodnout o uplatnitelnosti výjimky stanovené v čl. 57 odst. 1 ES pro omezení pohybu kapitálu existujících v právním řádu členského státu ke dni 31. prosinci 1993. Pokud totiž Soudní dvůr připustil, že vnitrostátní opatření přijaté následně po tomto datu není pouze z tohoto důvodu automaticky vyloučeno z režimu upravujícího odchylky stanoveného v uvedeném odstavci 1, chápal tuto možnost jako zahrnující ustanovení, která jsou svou podstatou totožná s předchozími právními předpisy nebo která se omezují na to, že omezují nebo zrušují překážku výkonu práv a svobod Společenství obsaženou v předchozích právních předpisech, přičemž vyloučil ustanovení vycházející z logiky odlišné od logiky předchozího práva a zavádějící nové postupy (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky *Test Claimants in the FII*

Group Litigation, bod 192, a Holböck, bod 41). Tím neměl Soudní dvůr na mysli ustanovení, která, přestože jsou svou podstatou totožná s právními předpisy, které existovaly ke dni 31. prosinci 1993, znovu zavedla překážku volného pohybu kapitálu, která na základě zrušení starších právních předpisů již neexistovala.

- 50 V projednávaném případě je třeba konstatovat, že ke dni svého vstupu v platnost v roce 1992 již článek 16 kapitoly 42 zákona vylučoval z poskytnutí osvobození stanoveného pro dividendy vyplácené formou akcií dceřině společnosti dividendy vyplácené společnostmi usazenými ve třetí zemi, která se Švédským královstvím neuzavřela dohodu stanovující výměnu informací. Z předkládacího rozhodnutí totiž vyplývá, že se toto osvobození k uvedenému datu uplatňovalo pouze na dividendy vyplácené společnostmi usazenými ve Švédsku.
- 51 Je pravda, že ustanovení týkající se osvobození byla v roce 1994 zrušena, poté v roce 1995 opět zavedena a v roce 2001 rozšířena na dividendy vyplácené společnostmi usazenými v členském státě EHP nebo v jiném státě, se kterým Švédské království uzavřelo dohodu stanovující výměnu informací. Nicméně, to nemění nic na tom, jak tvrdí italská vláda, že poskytnutí tohoto osvobození bylo nepřetržitě vyloučeno, přinejmenším od roku 1992, pro dividendy vyplácené společnostmi usazenými ve třetí zemi, která není členem EHP a která se Švédským královstvím neuzavřela takovou dohodu.
- 52 Za těchto okolností musí být neposkytování, od roku 1992, zákonem stanoveného osvobození pro dividendy vyplácené společností usazenou ve třetí zemi, která není členem EHP a která se Švédským královstvím neuzavřela dohodu stanovující výměnu informací, považováno za omezení, které existovalo ke dni 31. prosinci 1993 ve smyslu čl. 57 odst. 1 ES, přinejmenším tehdy, jestliže se tyto dividendy vztahují k přímým investicím do vyplácející společnosti, přičemž přísluší předkládajícímu soudu, aby to ověřil.

- 53 Jelikož z předkládacího rozhodnutí nevyplývá, že se dividendy dotčené ve věci v původním řízení vztahují k přímým investicím, je třeba posoudit, zda takové vnitrostátní právní předpisy, jaké jsou dotčeny ve věci v původním řízení, mohou být odůvodněny naléhavým důvodem obecného zájmu.

*K odůvodnění vycházejícímu z nezbytnosti zajištění účinnosti daňového dohledu*

- 54 Podle Skatteverket, jakož i švédské, dánské, německé, španělské, francouzské, italské a nizozemské vlády a vlády Spojeného království je odmítnutí poskytovat osvobození stanovené v článku 16 kapitoly 42 zákona, jsou-li dividendy vyplácené společností usazenou ve třetí zemi, se kterou Švédské království neuzavřelo dohodu stanovující výměnu informací, odůvodněno nezbytností zajištění účinnosti daňového dohledu. Švédské daňové orgány totiž nemohou ve vztahu ke třetí zemi uplatnit vzájemnou pomoc mezi příslušnými orgány stanovenou směrnicí 77/799. Mimoto, dohoda ani protokol neobsahují ustanovení ukládající výměnu informací srovnatelné s ustanovením v článku 26 vzorové smlouvy vypracované Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD). Přitom, i když má daňový poplatník informace nezbytné k prokázání toho, že podmínky požadované uvedeným článkem 16 jsou naplněny, přísluší daňovým orgánům ještě ověřit hodnotu předložených důkazů, což není možné, nedisponují-li pravomocí podnítit ke spolupráci příslušné orgány státu usazení vyplácející společnosti.

- 55 Podle čl. 58 odst. 1 písm. b) ES není článkem 56 ES dotčeno právo členských států učinit všechna nezbytná opatření, jež by zabránila porušování vnitrostátních

právních a správních předpisů, zejména v oblasti daňového práva. Soudní dvůr tak uznal, že nezbytnost zajistit účinnost daňového dohledu představuje naléhavý důvod obecného zájmu, který může odůvodnit omezení výkonu svobody pohybu zaručené Smlouvou (rozsudky ze dne 15. května 1997, *Futura Participations a Singer*, C-250/95, Recueil, s. I-2471, bod 31; ze dne 15. července 2004, *Lenz*, C-315/02, Sb. rozh. s. I-7063, body 27 a 45, jakož i ze dne 14. září 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04 Sb. rozh. s. I-8203, bod 47).

56 Aby mohlo být omezující opatření odůvodněné, musí dodržovat zásadu proporcionality v tom smyslu, že musí být způsobilé k zajištění sledovaného cíle a nesmí překračovat meze toho, co je k jeho dosažení nezbytné (viz zejména rozsudek ze dne 4. března 2004, *Komise v. Francie*, C-334/02, Recueil, s. I-2229, bod 28).

57 Podle A a Komise jsou právní předpisy dotčené ve věci v původním řízení nepřiměřené s ohledem na sledovaný cíl, jelikož švédské daňové orgány mohou daňového poplatníka vyzvat k tomu, aby prokázal, že jsou naplněny podmínky pro poskytnutí osvobození stanoveného těmito předpisy. Jelikož se takové osvobození týká dividend vyplacených společnostmi kotovanou na burze, lze určité informace získat rovněž z údajů, které je taková společnost na základě zákona povinna zveřejňovat.

58 Jak uvádějí A a Komise, pokud jde o vnitrostátní právní úpravu omezující výkon jedné ze svobod pohybu zaručených Smlouvou, Soudní dvůr rozhodl, že členský stát nemůže při odůvodnění odeprání daňové výhody uplatňovat nemožnost využití spolupráce s jiným členským státem při provádění šetření nebo sběru informací. I když se totiž jeví být kontrola informací poskytnutých daňovým poplatníkem obtížnou, zejména z důvodu mezí výměny informací stanovených v článku 8 směrnice 77/799, nic nebrání dotčeným daňovým orgánům, aby od poplatníka požadovaly důkazy, které považují za nezbytné k řádnému vyměření dotčených daní,

a případně požadované osvobození odmítly, pokud by tyto důkazy nebyly dodány (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 28. ledna 1992, Bachmann, C-204/90, Recueil, s. I-249, bod 20; ze dne 30. ledna 2007, Komise v. Dánsko, C-150/04, Sb. rozh. s. I-1163, bod 54, jakož i ze dne 11. října 2007, ELISA, C-451/05, Sb. rozh. s. I-8251, body 94 a 95).

- 59 V tomto kontextu měl Soudní dvůr za to, že nelze *a priori* vyloučit, že by daňový poplatník mohl předložit relevantní dokumenty umožňující daňovým orgánům členského státu zdanění zřetelně a přesně ověřit, že se nepokouší vyhnout se nebo obejít placení daní (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 8. července 1999, Baxter a další, C-254/97, Recueil, s. I-4809, body 19 a 20; ze dne 10. března 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Sb. rozh. s. I-2057, bod 25, jakož i výše uvedený rozsudek ELISA, bod 96).
- 60 Tato judikatura týkající se omezení výkonu svobody pohybu uvnitř Společenství nicméně nemůže být v celém svém rozsahu přenesena na pohyb kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi, jelikož takový pohyb probíhá v právním kontextu odlišném od kontextu věcí, které vedly k vydání rozsudků uvedených v předchozích dvou bodech.
- 61 Zprvée vztahy mezi členskými státy totiž probíhají ve společném právním rámci charakterizovaném existencí takové právní úpravy Společenství, jakou je směrnice 77/799, která zavedla povinnosti vzájemné pomoci. I když v oblastech spadajících pod tuto směrnici není povinnost pomoci neomezená, nemění to nic na skutečnosti, že uvedená směrnice zavádí rámec spolupráce mezi příslušnými orgány členských států, který neexistuje mezi těmito orgány a příslušnými orgány třetí země, nepřijaly-li tyto žádný závazek vzájemné pomoci.

62 Zadruhé, jak uvedl generální advokát v bodech 141 až 143 svého stanoviska, co se týče dokumentů, které daňový poplatník může předložit k tomu, aby daňovým orgánům umožnil ověřit, zda jsou splněny podmínky stanovené vnitrostátními právními předpisy, harmonizační opatření Společenství, která se v členských státech použijí v oblasti účetnictví společností, nabízejí daňovému poplatníkovi možnost předložit spolehlivé a ověřitelné údaje týkající se struktury nebo činnosti společnosti usazené v jiném členském státě, zatímco taková možnost není poplatníkovi zaručena, pokud jde o společnost usazenou ve třetí zemi, která není povinna tato opatření Společenství uplatnit.

63 Z toho plyne, že jakmile podle právní úpravy členského státu závisí poskytnutí daňové výhody na splnění podmínek, jejichž dodržení může být ověřeno pouze získáním informací od příslušných orgánů třetí země, je v zásadě legitimní, že tento členský stát odmítá tuto výhodu poskytovat, pokud se ukáže nemožným tyto informace z uvedené země získat, zejména z důvodu neexistence smluvní povinnosti této třetí země informace poskytnout.

64 Ve věci v původním řízení Skatteverket, jakož i švédská vláda poukazují na to, že švédské daňové orgány nejsou schopny ověřit dodržení první, třetí, čtvrté a šesté podmínky uvedených v článku 16 kapitoly 42 zákona, totiž požadavků, podle kterých musí být výplata uskutečněna v poměru k počtu akcií držených v mateřské společnosti, všechny podíly této společnosti v dceřiné společnosti musejí být rozděleny a po rozdělení nesmí být podíly v dceřiné společnosti drženy společností patřící do téže skupiny jako mateřská společnost a hlavní činnost dceřiné společnosti nebo společností ovládaných touto dceřinou společností musí mít průmyslovou nebo obchodní povahu.

65 Tato otázka spadá do posouzení předkládajícího soudu.

66 Stejně tak je tomu, co se týče skutečnosti, zda protokol nebo ujednání umožňují švédským daňovým orgánům získat informace, které potřebují pro provedení uvedeného článku 16. Měla-li totiž Skatterättsnämnden za to, že ujednání může umožňovat získat nezbytné informace, z dokumentů a vysvětlení poskytnutých švédskou vládou na žádost Soudního dvora vyplývá, že jedinými informacemi, které lze od švýcarských orgánů získat, jsou informace nezbytné k řádnému provádění dohody.

67 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na položenou otázku odpovědět, že články 56 ES a 58 ES musejí být vykládány v tom smyslu, že nebrání právním předpisům členského státu, podle kterých může být osvobození od daně z dividend vyplácených formou akcií dceřiné společnosti poskytnuto pouze tehdy, je-li vyplácející společnost usazena v členském státě EHP nebo ve státě, se kterým členský stát zdanění uzavřel daňovou dohodu stanovující výměnu informací, podléhá-li toto osvobození podmínkám, jejichž dodržení může být ověřeno příslušnými orgány tohoto členského státu pouze na základě informací získaných od státu, v němž je usazena vyplácející společnost.

## **K nákladům řízení**

68 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (velký senát) rozhodl takto:

**Články 56 ES a 58 ES musejí být vykládány v tom smyslu, že nebrání právním předpisům členského státu, podle kterých může být osvobození od daně z dividend vyplacených formou akcií dceřiné společnosti poskytnuto pouze tehdy, je-li vyplácející společnost usazena v členském státě EHP nebo ve státě, se kterým členský stát zdanění uzavřel daňovou dohodu stanovující výměnu informací, podléhá-li toto osvobození podmínkám, jejichž dodržení může být ověřeno příslušnými orgány tohoto členského státu pouze na základě informací získaných od státu, v němž je usazena vyplácející společnost.**

Podpisy.