Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
PAOLA MENGOZZIHO
přednesené dne 5. června 2018 [1]

Věc C-135/17

X-GmbH
proti
Finanzamt Stuttgart – Körperschaften

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Bundesfinanzhof (spolkový finanční soud, Německo)]

„Řízení o předběžné otázce – Volný pohyb kapitálu – Články 56 a 57 ES – Pohyb kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi – Omezení – Doložka ‚standstill' – Přímé investice – Právní úprava členského státu, která stanoví zdanění příjmů od společností, které mají sídlo v zahraničí – Odůvodnění – Boj proti čistě vykonstruovaným operacím – Vyvážené rozdělení daňové pravomoci – Zachování účinnosti daňových kontrol"

I. Úvod

1. Podstatou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce Bundesfinanzhof (spolkový finanční soud, Německo) podané Soudnímu dvoru je výklad článků 56 a 57 ES (nyní články 63 a 64 SFEU) za účelem zjištění, zda německý režim použitelný na „podíly v zahraničních zprostředkovatelských společnostech" [2] obsahuje omezení volného pohybu kapitálu vůči třetím zemím, které, pokud se na něj nevztahuje doložka „standstill" stanovená v čl. 57 odst. 1 ES, může být odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu, především bojem proti čistě vykonstruovaným operacím.

2. Tato žádost byla podána v rámci sporu, v němž proti sobě stojí společnost založená podle německého práva, X, a Finanzamt Stuttgart-Körperschaften (Finanční úřad ve Stuttgartu – odbor právnických osob, Německo) ve věci započítání příjmů dosažených v letech 2005 a 2006 společností Y, společností založenou podle švýcarského práva, která je z 30 % vlastněna společností X, do základu daně této posledně uvedené společnosti na základě ustanovení Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Aussensteuergesetz) (zákon o zdanění ve vztazích se zahraničním prvkem) ze dne 8. září 1972 [3], ve znění Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz (zákon o zamezení zneužívání a o daňové harmonizaci) ze dne 21. prosince 1993 [4] a Gesetz zur Fortentwicklung Unternehmenssteuerrechts (zákon o vývoji v oblasti zdanění podniků) ze dne 20. prosince 2001 [5] (dále jen „UntStFG 2001") (dále jen „AStG").

1 – Původní jazyk: francouzština.

2 – Jedná se v konečném výsledku o režim týkající se „ovládaných zahraničních společností" (dále jen „OZS"). Je nutno poznamenat, že slučitelnost takového režimu se základními svobodami pohybu již mohla být přezkoumána ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 6. prosince 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754), pokud by tato společnost byla v německém daňovém právu považována nikoliv za společnost osob, ale za kapitálovou společnost: viz v tomto ohledu mé stanovisko ve věci Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:197, body 32 až 37, jakož i poznámka pod čarou 14).

3 – BGBl. 1972 I, s. 1713.

4 – BGBl. 1993 I, s. 2310.

5 – BGBl. 2001 I, s. 3858.

3. Z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že podle § 7 odst. 6 a 6a, jakož i § 8 AStG jsou příjmy zahraniční společnosti, na jejímž základním kapitálu má osoba povinná k dani – německý rezident podíl nejméně 1 %, zdanitelné ze strany této osoby povinné k dani, pokud se jedná o „mezitímní příjmy povahy kapitálového vkladu“, tedy pokud v zahraničí podléhají zdanění zisku nižšímu než 25 % a nepocházejí z tzv. aktivní hospodářské činnosti.

4. Ve věci v původním řízení je nesporné, že společnost Y byla kvalifikována německou daňovou správou jako zahraniční zprostředkovatelská společnost, pokud jde o „mezitímní příjmy povahy kapitálového vkladu“ ve smyslu § 7 odst. 6 a 6a AStG. Jedná-li se totiž o dotčená daňová období, německá daňová správa měla za to, že pohledávky, které získala společnost Y od německé společnosti a díky zčásti půjčce poskytnuté společností X, zakládaly nárok na podíl na sportovních výsledcích čtyř německých sportovních klubů zejména prostřednictvím zisku těchto klubů z vysílacích práv. Příjmy společnosti Y musely být tedy kvalifikovány jako mezitímní příjmy povahy kapitálového vkladu a započítány do základu daně společnosti X v obou daňových obdobích sporných ve věci v původním řízení.

5. Vzhledem k tomu, že společnost X neúspěšně zpochybnila rozhodnutí německé daňové správy, obrátila se na Bundesfinanzhof (spolkový finanční soud).

6. Bundesfinanzhof (spolkový finanční soud) uvádí, že pravidla, jejichž cílem je započítání mezitímních příjmů povahy kapitálového vkladu do základu daně akcionáře, který je osobou, která podléhá v Německu neomezené daňové povinnosti, stanovená v § 7 odst. 6 a 6a AStG, cílí výlučně na podíly v zahraničních společnostech. V tomto ohledu má za to, že dotčené německé právní předpisy by v zásadě mohly představovat zakázané omezení volného pohybu kapitálu ve smyslu čl. 56 odst. 1 ES.

7. Bundesfinanzhof (spolkový finanční soud) se nicméně táže, zda jsou tyto vnitrostátní právní předpisy povolené unijním právem vzhledem k doložce „standstill“ stanovené v čl. 57 odst. 1 ES, podle níž článkem 56 ES není dotčeno používání žádných omezení vůči třetím zemím, která existují ke dni 31. prosince 1993 podle vnitrostátního práva ve vztahu k pohybu kapitálu do nebo ze třetích zemí, zahrnujícího zejména přímé investice. Předkládající soud, který připomíná judikaturu Soudního dvora, podle které je v zásadě věcí vnitrostátního soudu, aby v tomto směru určil obsah právních předpisů, které „existují“ ke dni 31. prosince 1993, má za to, že je třeba, aby Soudní dvůr podal objasnění s ohledem na dotčené německé právní předpisy, a to zejména pokud jde o dva aspekty.

8. Zaprvé podle vysvětlení poskytnutých Bundesfinanzhof (spolkový finanční soud) byla pravidla, jejichž cílem bylo započítání „mezitímních příjmů povahy kapitálového vkladu“ do základu daně akcionáře, který je osobou, která v Německu podléhá neomezené daňové povinnosti, platná k 31. prosinci 1993, změněna Gesetz zur der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz) (zákon o snížení daní a o reformě zdanění podniků) ze dne 23. října 2000 (dále jen „StSenkG 2000“) [6]. Tento soud konstatuje, že i když StSenkG 2000 sice zásadně upravil uvedená pravidla použitelná k 31. prosinci 1993, změny, které měl provést ve vztahu k AStG, však byly zrušeny UntStFG 2001 ještě před tím, než se mohly uplatnit poprvé na takové příjmy v konkrétním případě.

9. V tomto ohledu Bundesfinanzhof (spolkový finanční soud) zastává názor, že nelze jednoznačně odpovědět na otázku, zda se na základě čl. 57 odst. 1 ES záruka zachování omezení volného pohybu kapitálu, která existovala ke dni 31. prosince 1993, může stát bezpředmětnou výhradně z důvodu formálního normativního účinku pozměňující právní úpravy nebo zda musí být změna rovněž skutečně provedena v praxi.

6 – BGBl. 2000 I, s. 1433.

10. Zadruhé UntStFG 2001 znovu stanovil u pravidel, jejichž cílem bylo započítání „mezitímních příjmů povahy kapitálového vkladu“ do základu daně akcionáře, který je osobou, která podléhá v Německu neomezené daňové povinnosti, právní následky, které existovaly ke dni 31. prosince 1993, s výjimkou jednoho prvku. UntStFG 2001 zejména snížil minimální procento podílu v zahraniční zprostředkovatelské společnosti vyžadované pro takové započítání, které bylo dříve 10 %, na 1 %. Mimoto za určitých podmínek muselo k takovému započítání dojít i u podílů nižších než 1 %. Nicméně, i když toto rozšíření působnosti uvedených pravidel na portfoliové podíly nižší než 10 % představuje podle Bundesfinanzhof (spolkový finanční soud) podstatnou změnu, která nezanedbatelným způsobem rozšiřuje omezení přeshraničního pohybu kapitálu, netýká se tato změna přímých investic ve smyslu čl. 57 odst. 1 ES, ale pouze portfoliových podílů. V důsledku toho má Bundesfinanzhof (spolkový finanční soud) za to, že doložka „standstill“ se může v projednávané věci použít, jelikož pravidla použitelná na zvláštní situaci společnosti X, jejíž 30 % podíl ve společnosti Y představuje přímou investici, nebyla dotčena změnou provedenou UntStFG 2001 týkající se portfoliových podílů.

11. V případě, že by se na dotčené vnitrostátní právní předpisy nevztahovala doložka „standstill“ z důvodu některého z obou těchto aspektů, se Bundesfinanzhof (spolkový finanční soud) táže, zda takové právní předpisy nepředstavují zakázané omezení volného pohybu kapitálu, které může být případně odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu. Bundesfinanzhof (spolkový finanční soud) v tomto ohledu připomíná, že Soudní dvůr se zabýval otázkou týkající se zdanění příjmů zahraničních zprostředkovatelských společností ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544). Podotýká však, že tato věc se týkala svobody usazování použitelné ve vztazích mezi členskými státy, a nikoliv volného pohybu kapitálu, použitelného rovněž ve vztazích mezi členskými státy a třetími zeměmi. Pokud by tato judikatura musela být rozšířena na takovou situaci, jako je situace ve věci v původním řízení, Bundesfinanzhof (spolkový finanční soud) vyjadřuje pochybnosti ohledně odůvodněnosti vnitrostátních právních předpisů.

12. Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof (spolkový finanční soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být čl. 57 odst. 1 ES (nyní čl. 64 odst. 1 SFEU) vykládán v tom smyslu, že omezení pohybu kapitálu do nebo ze třetích zemí ze strany některého z členských států v souvislosti s přímými investicemi, které existovalo ke dni 31. prosince 1993, nepodléhá ustanovení článku 56 ES (nyní článku 63 SFEU) ani tehdy, když se vnitrostátní právní předpis existující k rozhodnému datu, který omezuje pohyb kapitálu do třetích zemí nebo z nich, vztahuje v podstatě pouze na přímé investice, avšak po tomto rozhodném datu je jeho působnost rozšířena v tom smyslu, že zahrnuje rovněž portfoliové podíly v zahraniční společnosti pod prahovou hodnotou podílu ve výši 10 %?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku: musí být čl. 57 odst. 1 ES [nyní čl. 64 odst. 1 SFEU] vykládán v tom smyslu, že za uplatnění vnitrostátního právního předpisu platného k rozhodnému datu 31. prosince 1993, který v souvislosti s přímými investicemi omezuje pohyb kapitálu do nebo ze třetích zemí, má být považováno uplatnění pozdějšího právního předpisu, který svou podstatou odpovídá omezení existujícímu k rozhodnému datu, který však toto omezení existující k rozhodnému datu po tomto datu na základě určitého zákona na krátkou dobu podstatně změnil a který sice právně vzato vstoupil v platnost, v praxi nicméně nebyl uplatněn, protože byl ještě před datem, kdy mohl být v konkrétním případě poprvé použit, nahrazen v současnosti uplatňovaným právním předpisem?

3) V případě záporné odpovědi na první nebo druhou otázku: brání článek 56 ES [nyní článek 63 SFEU] právní úpravě členského státu, podle které se do základu daně osoby povinné k dani usazené v tomto členském státě, jež má nejméně 1% podíl ve společnosti usazené v jiném

státě (v tomto případě ve Švýcarsku), zahrnuje i poměrná část kladných příjmů povahy kapitálového vkladu, jichž tato společnost dosáhla, ve výši odpovídající příslušnému vlastnickému podílu, pokud tyto příjmy podléhají nižšímu zdanění než v prvním z obou jmenovaných států?“

13. K těmto otázkám podaly písemná vyjádření navrhovatelka v původním řízení, německá, francouzská a švédská vláda, jakož i Evropská komise. Tyto zúčastněné strany byly vyslechnuty na jednání dne 5. března 2018, s výjimkou francouzské a švédské vlády, které se tohoto jednání nezúčastnily.

II. Analýza

14. První dvě otázky položené předkládajícím soudem se týkají výkladu doložky „standstill“ stanovené v čl. 57 odst. 1 ES, což je ustanovení, jehož uplatnění předpokládá, že právní předpisy dotčené ve věci v původním řízení jsou kvalifikovány jako omezení volného pohybu kapitálu, které je v rozporu s čl. 56 odst. 1 ES, kdežto třetí otázka se táže právě na tuto kvalifikaci a na odůvodněnost takového omezení.

15. Následující analýza proto nebude respektovat pořadí otázek položených předkládajícím soudem. Nejprve posoudím, zda německý režim použitelný na „podíly v zahraničních zprostředkovatelských společnostech“, dotčený ve věci v původním řízení, představuje omezení ve smyslu čl. 56 odst. 1 ES, což je podle mého názoru nepochybné (hlava A). Zadruhé je třeba určit, zda může být toto omezení nicméně zachováno z důvodu, že se na něj vztahuje doložka „standstill“ stanovená v čl. 57 odst. 1 ES (hlava B). V tomto ohledu již nyní uvádím, že právní předpisy dotčené ve věci v původním řízení podle mého názoru splňují časová a věcná kritéria stanovená v tomto článku. Pouze pro případ, že by tedy Soudní dvůr nesouhlasil s mou analýzou týkající se použitelnosti doložky „standstill“, podpůrně zatřetí posoudím, zda může být omezení volného pohybu kapitálu obsažené v právních předpisech dotčených ve věci v původním řízení odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu (hlava C).

A. K existenci omezení volného pohybu kapitálu ve smyslu čl. 56 odst. 1 ES

1. K použitelnosti volného pohybu kapitálu

16. Úvodem je nutno připomenout, že AStG se vztahuje na jakoukoli osobu povinnou k dani – rezidenta v Německu, která má podíl ve společnosti z třetí země, která uplatňuje podle AStG „nízké“ zdanění zisků této společnosti, i když takový podíl německé osoby povinné k dani nutně neumožňuje vykonávat určitý vliv na rozhodování dotčené společnosti a určovat její činnost. Během daňových období dotčených ve věci v původním řízení se totiž na základě § 7 AStG uplatňovalo automaticky na jakýkoliv podíl ve výši alespoň 1 % ve společnosti ze třetí země započítání příjmů dotčené společnosti z této třetí země do základu daně společníka této společnosti, osoby povinné k dani podléhající neomezené daňové povinnosti v Německu bez ohledu na jakékoliv rozdělení zisků.

17. Je třeba uvést, že použitelnost volného pohybu kapitálu stanoveného v čl. 56 odst. 1 ES nebyla ve věci v původním řízení zpochybněna žádnou ze zúčastněných stran, přičemž předkládající soud sám právem odmítl použitelnost svobody usazování na daňové právní předpisy dotčené ve věci v původním řízení.

18. *Per analogiam* s judikaturou vyplývající z rozsudku ze dne 13. listopadu 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, body 98 až 100 a 104), musí být totiž takové právní předpisy, které jednak nemají za cíl, aby se použily výlučně na podíly společnosti z členského státu, které umožňují vykonávat určitý vliv na dotčenou společnost ze třetí země, a jednak se týkají pouze daňového zacházení s příjmy společnosti z jednoho členského státu, které vyplývají z investic do

společnosti usazené v třetí zemi, nepochybně posuzovány z hlediska čl. 56 odst. 1 ES[7].

19. V takovém kontextu stačí samotný přezkum předmětu vnitrostátních právních předpisů ke zjištění, zda se na dotčené daňové zacházení vztahuje volný pohyb kapitálu[8]. Není tudíž každopádně třeba přihlížet ke konkrétním okolnostem věci v původním řízení, tedy v projednávané věci k 30 % podílu ve společnosti Y ve Švýcarsku. Bez ohledu na to, zda takový podíl může přiznávat určující vliv společnosti X na rozhodování společnosti Y - což samo o sobě není zřejmé vzhledem k rozdělení základního kapitálu této společnosti do rukou jiného jediného akcionáře - totiž nemohou mít tyto okolnosti za následek ve vztazích se třetími zeměmi a vzhledem k cíli dotčených ustanovení AStG odmítnutí použitelnosti volného pohybu kapitálu ve prospěch svobody usazování, která, jak bylo uvedeno, se nevztahuje na vztahy se třetími zeměmi[9].

20. Pokud by použitelnost volného pohybu kapitálu musela ustoupit svobodě usazování pouze kvůli těmto okolnostem, vedlo by to, jak jsem již vysvětlil v mém stanovisku ve věci Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2013:710, bod 20), k tomu, že by zákaz stanovený v čl. 56 odst. 1 ES byl zbaven užitečného účinku v situacích, kdy přesto neexistuje žádné riziko obcházení svobody usazování.

2. K omezující povaze § 7 AStG na pohyb kapitálu ve vztahu k třetím zemím

21. Odpověď na otázku, zda ustanovení takových daňových právních předpisů, jako je § 7 AStG, představuje omezení volného pohybu kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi, se mi zdá být nepochybná.

22. V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury opatření zakázaná podle čl. 56 odst. 1 ES jako omezení pohybu kapitálu zahrnují opatření, která mohou odradit rezidenty jednoho členského státu od investování v jiných státech[10].

23. V projednávané věci vyplývá z vysvětlení poskytnutých předkládajícím soudem, že cílem pravidel o započítání je zabránit převodu příjmů (pasiv) osob povinných dani podléhajících neomezené daňové povinnosti v Německu do států, které mají podle německého práva nízkou úroveň zdanění zisků, nebo tento převod zneutralizovat. Cílem pravidel o započítání je tedy započíst německému společníkovi, který má podíl ve výši alespoň 1 % ve společnosti z třetí země, tzv. pasivní příjmy dosažené touto společností bez ohledu na jakékoliv rozdělení zisků. Taková pravidla lze již z jejich podstaty použít pouze na přeshraniční situace.

7 – Viz rovněž rozsudky ze dne 10. dubna 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, body 27 až 32); ze dne 11. září 2014, Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, body 38, 41 a 54), jakož i ze dne 24. listopadu 2016, SECIL (C-464/14, EU:C:2016:896, body 34, 35 a 41 až 43).

8 – V obdobném smyslu ohledně daňového zacházení s dividendami z třetí země v členském státě viz zejména rozsudky ze dne 10. dubna 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, bod 29) a ze dne 24. listopadu 2016, SECIL (C-464/14, EU:C:2016:896, bod 34).

9 – Viz rozsudek ze dne 11. září 2014, Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, bod 44 a citovaná judikatura). Je třeba rovněž připomenout, že ve vztazích se Švýcarskou konfederací se na svobodu usazování částečně vztahuje dohoda mezi Evropským společenstvím a jeho členskými státy na straně jedné a Švýcarskou konfederací na straně druhé o volném pohybu osob (Úř. věst. 2002, L 114, s. 6, dále jen „DVPO“), podepsaná v Lucemburku dne 21. června 1999 a která vstoupila v platnost dne 1. června 2002. Nicméně právnické osoby jsou vyloučeny z působnosti svobody usazování zaručené DVPO: viz rozsudky ze dne 12. listopadu 2009, Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, body 37 a 39) a ze dne 11. února 2010, Fokus Invest (C-541/08, EU:C:2010:74, bod 31).

10 – Viz zejména rozsudky ze dne 10. dubna 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, bod 39).

24. Jak totiž zejména uvedly předkládající soud, švédská vláda, jakož i Komise, německý společník, osoba podléhající neomezené daňové povinnosti v Německu, který má podíl ve stejné výši ve společnosti usazené v Německu, by nikdy nemusel započíst do svého zdanitelného výsledku hospodaření příjmy této společnosti. Německá vláda ostatně sama ve svém písemném vyjádření připustila, že taková pravidla o započítání vyhrazují méně příznivé zacházení podílům v zahraničních společnostech než podílům ve společnostech usazených v Německu, jelikož v tomto případě nejsou příjmy této společnosti nikdy započteny jejím společníkům před jakýmkoliv rozdělením.

25. Takové rozdílné zacházení může tedy nepopiratelně odradit německého daňového poplatníka od investování ve třetích zemích.

26. Mám tedy za to, že takové ustanovení, jako je § 7 AStG, představuje omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi, které je v zásadě podle znění článku 56 ES zakázáno.

B. K použitelnosti čl. 57 odst. 1 ES

27. Jak jsem uvedl výše, podstatou první a druhé otázky předkládajícího soudu je, zda omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi, které bylo právě popsáno, může být nicméně neutralizováno použitím doložky „standstill“ stanovené v čl. 57 odst. 1 ES.

28. Připomínám, že podle tohoto článku „[n]ení článkem 56 [ES] dotčeno *používání žádných omezení* vůči třetím zemím, *která existují ke dni 31. prosince 1993* podle vnitrostátního práva nebo práva Unie ve vztahu k pohybu kapitálu do nebo ze třetích zemí, zahrnujícího *přímé investice* […]“ [11].

29. Omezení stanovená právními předpisy členského státu tudíž spadají do působnosti čl. 57 odst. 1 ES, pokud kromě toho, že se použijí na třetí zemi, o čemž není pochyb, je-li touto třetí zemí podobně jako ve věci v původním řízení Švýcarská konfederace, splňují *časová a věcná* kritéria, která tento článek stanoví [12].

1. K časové působnosti čl. 57 odst. 1 ES

30. Pokud jde o časovou působnost čl. 57 odst. 1 ES, je nutno uvést, že znění AStG dotčené v projednávané věci je z doby pozdější než 31. prosince 1993.

31. Soudní dvůr však již rozhodl, že jakékoli vnitrostátní opatření přijaté po tomto datu není pouze z toho důvodu automaticky vyňato z odchylného režimu zavedeného unijním právem. Na ustanovení, které je svou podstatou totožné s předchozími právními předpisy nebo které pouze omezuje nebo ruší překážku výkonu práv a svobod Unie obsaženou v předchozích právních předpisech, se totiž takový režim vztahuje [13].

11 – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

12 – Pro připomenutí, obě tato kritéria jsou kumulativní: viz rozsudek ze dne 10. dubna 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, bod 53).

13 – V tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 24. května 2007, Holböck (C-157/05, EU:C:2007:297, bod 41); ze dne 18. prosince 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, bod 49), jakož i ze dne 11. února 2010, Fokus Invest (C-541/08, EU:C:2010:74, bod 42). Je třeba uvést, že v rozsudku ze dne 24. listopadu 2016, SECIL (C-464/14, EU:C:2016:896, body 89 až 92), Soudní dvůr rovněž rozhodl, že se členský stát nemůže dovolávat čl. 57 odst. 1 ES, pokud bez formálního zrušení nebo změny existující právní úpravy uzavře mezinárodní dohodu, jakou je dohoda zakládající přidružení, která v ustanovení majícím přímý účinek stanoví liberalizaci přímých investic s třetí zemí. Tato situace je irelevantní ve věci v původním řízení, neboť DVPO nezavádí žádnou liberalizaci pohybu kapitálu uvedeného v čl. 57 odst. 1 ES mezi Švýcarskou konfederací a Evropskou unií a jejími členskými státy.

32. Pro takový případ z judikatury vyplývá, že možnost, aby se členský stát dovolával výjimky stanovené v čl. 57 odst. 1 ES, předpokládá jednak to, že omezení pohybu kapitálu je součástí právního řádu tohoto členského státu nepřetržitě od 31. prosince 1993[14], a jednak to, že toto omezení není součástí právních předpisů, které vycházejí z odlišné logiky než předchozí právní úprava platná do 31. prosince 1993 a zavádí nové postupy[15].

33. V projednávané věci na rozdíl od ostatních zúčastněných stran navrhovatelka v původním řízení v podstatě tvrdí, že znění AStG platné do 31. prosince 1993 bylo zrušeno StSenkG 2000, což znamená, že se na sporná ustanovení AStG, která jsou dotčená ve věci v původním řízení, pocházející z doby po 31. prosinci 1993, nemohla vztahovat doložka „standstill" stanovená v čl. 57 odst. 1 ES, neboť tato ustanovení neexistovala v německém právním řádu nepřetržitě.

34. Tuto argumentaci nepovažuji za přesvědčivou.

35. Je sice pravda, jak uvádí předkládající soud, že přijetím StSenkG 2000 se německý zákonodárce rozhodl zásadně změnit pravidla o započítání stanovená AStG ve znění platném k 31. prosinci 1993. Nicméně, jak vyplývá rovněž z vysvětlení poskytnutých předkládajícím soudem, i když StSenkG 2000 vstoupil v platnost, německý zákonodárce rozhodl rovněž o odložení jeho použití počínaje daňovým obdobím začínajícím dne 1. ledna 2002. Je rovněž nesporné, že než se mohl StSenkG 2000 použít na daňové období začínající 1. lednem 2002, byl tento zákon samotný zrušen UntStFG 2001, použitelným od 1. ledna 2002, jakož i na daňová období, o která jde ve věci v původním řízení, přičemž tento akt převzal v podstatě totožně pravidla o započítání AStG, která se ke dni 31. prosince 1993 použila na přímé investice.

36. Z toho vyplývá, že pokud jde o daňová období, které trvala do 31. prosince 2001, němečtí daňoví poplatníci v obdobné situaci jako společnost X nadále podléhali pravidlům o započítání AStG, ve znění vyplývajícím ze zákona o daňové harmonizaci daní a o boji proti podvodům ze dne 21. prosince 1993, a že od daňového období začínajícího dne 1. ledna 2002 museli splňovat v podstatě totožná pravidla o započítání stanovená UntStFG 2001, jehož zněním byl změněn AStG.

37. Z toho vyplývá, že omezení, které existovalo ke dni 31. prosince 1993 a na které si stěžuje navrhovatelka v původním řízení, se nepřestalo uplatňovat v jejích vztazích s třetími zeměmi od tohoto data a bylo i nadále součástí právního řádu dotyčného členského státu od tohoto data. Němečtí daňoví poplatníci, kteří získali příjmy obdobné příjmům navrhovatelky v původním řízení z totožné přímé investice ve Švýcarsku, které se týkaly jak daňového období, které bylo ukončeno ke dni 31. prosince 1993, tak daňových období po tomto datu, totiž podléhali nepřetržitě stejným pravidlům o započítání těchto příjmů do základu daně, které podléhali v Německu za uvedená daňová období.

38. Podle čl. 57 odst. 1 ES, který, opakuji, stanoví, že „[n]ení článkem 56 [ES] dotčeno *používání žádných omezení* vůči třetím zemím, která existují ke dni 31. prosince 1993"[16], přitom není důležité, že právní předpisy byly formálně zrušeny nebo zásadně změněny, ale že omezení, které stanoví a které existovalo ke dni 31. prosince 1993, vyvolává nadále účinky, a tedy se použije nepřetržitě po tomto datu ve vztazích s třetími zeměmi. Tak je tomu právě v projednávané věci, neboť, jak jsem výše zdůraznil, němečtí daňoví poplatníci v obdobné situaci, jako je situace navrhovatelky v původním řízení, nadále před i po 31. prosinci 1993 podléhali pravidlům o započítání příjmů z přímých investic ve společnostech z třetích zemí, stanoveným v § 7 AStG bez ohledu na znění tohoto aktu před či po 31. prosinci 1993.

14 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. prosince 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, bod 48).

15 – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 24. května 2007, Holböck (C-157/05, EU:C:2007:297, bod 41); ze dne 18. prosince 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, bod 49), jakož i ze dne 24. listopadu 2016, SECIL (C-464/14, EU:C:2016:896, bod 88).

16 – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

39. Tento výklad čl. 57 odst. 1 ES, založený na „používání“ omezení, která existovala ke dni 31. prosinci 1993, a na „účinku“ vnitrostátních právních předpisů, je potvrzen rozsudkem ze dne 15. února 2017, X (C-317/15, EU:C:2017:119, bod 21), podle kterého „použitelnost čl. 64 odst. 1 SFEU [dříve čl. 57 odst. 1 ES] nezávisí na předmětu vnitrostátní právní úpravy obsahující taková omezení, nýbrž na jejím účinku“.

40. Přístupu, který jsem právě zaujal, neodporuje nezbytnost vykládat výjimku stanovenou v čl. 57 odst. 1 ES restriktivně [17], jelikož tento přístup vychází ze samotného znění uvedeného článku, jak ostatně připomíná rovněž rozsudek ze dne 15. února 2017, X (C-317/15, EU:C:2017:119, bod 21).

41. Tento přístup není ani v rozporu s rozsudky ze dne 18. prosince 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, bod 49), a ze dne 24. listopadu 2016, SECIL (C-464/14, EU:C:2016:896, bod 87), ve kterých Soudní dvůr uvedl, že „čl. 64 odst. 1 SFEU [dříve čl. 57 odst. 1 ES] se netýká 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*“ [18].

42. V bodech 49 a 87 těchto rozsudků měl totiž Soudní dvůr se vší pravděpodobností na mysli situace, které lze kvalifikovat jako „klasické“, v nichž při zrušení vnitrostátních právních předpisů dochází ihned ke zrušení omezení volného pohybu kapitálu, aniž v důsledku toho přetrvávají účinky uvedených právních předpisů i po jejich formálním zrušení.

43. Domnívám se ostatně, že rozsudek ze dne 18. prosince 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804), rovněž spíše potvrzuje výklad, který vyplývá ze znění čl. 57 odst. 1 ES a který navrhuji přijmout.

44. Je totiž třeba uvést, že v uvedené věci byla ustanovení švédských daňových právních předpisů, která přiznávala daňové zvýhodnění pouze společnostem usazeným ve Švédsku, zrušena po 31. prosinci 1993 a poté znovu zavedena v roce 1995. Na rozdíl od analýzy generálního advokáta [19] však Soudní dvůr rozhodl, že i přes formální a dočasné zrušení uvedených ustanovení bylo Švédské království oprávněno se dovolávat výjimky stanovené v čl. 57 odst. 1 ES, jelikož „poskytnutí“ tohoto zvýhodnění (osvobození dividend vyplácených společnostmi usazenými ve Švédsku) bylo nepřetržitě vyloučeno, přinejmenším od roku 1992, u společností usazených ve třetí zemi, která nebyla členem Dohody o Evropském hospodářském prostoru a neuzavřela se Švédským královstvím dohodu stanovující výměnu informací [20].

45. Soudní dvůr tedy vycházel pro účely použití čl. 57 odst. 1 ES z účinku omezení volného pohybu kapitálu, a sice nepřetržitého vyloučení osvobození ve vztahu ke společnostem z dotčených třetích zemí, spíše než z formálního a dočasného zrušení vnitrostátních ustanovení práva, která takové osvobození přiznávala ve prospěch švédských společností.

46. Stejně tak ve věci v původním řízení, a jak jsem již uvedl, překážka volného pohybu kapitálu ve vztahu k třetím zemím nejenže nebyla zrušena, ale nadále se uplatňovala i po 31. prosinci 1993 z důvodu zachování účinků AStG až do vstupu v platnost UntStFG 2001 [21], který od tohoto dne převzal ve své podstatě totožně pravidla o započítání, která platila k 31. prosinci 1993 pro přímé investice.

17 – Viz rozsudky ze dne 17. října 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, bod 29) a ze dne 21. května 2015, Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347, body 21 a 42).

18 – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

19 – Viz stanovisko generálního advokáta Y. Bota ve věci A (C-101/05, EU:C:2007:493, body 109 a 115).

20 – Viz rozsudek ze dne 18. prosince 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, bod 51).

21 – Pro případ potřeby připomínám, že účinky zrušené vnitrostátní právní úpravy jsou rovněž zohledňovány v případě určování nesplnění povinnosti členským státem, pokud jde o některou z jeho povinností z titulu unijního práva, pokud takové účinky přetrvávají po uplynutí lhůty stanovené v odůvodněném stanovisku zaslaném Komisí: viz zejména rozsudek ze dne 6. prosince 2007, Komise v. Německo (C-456/05, EU:C:2007:755, body 15 a 16, jakož i citovaná judikatura).

47. Mám tedy za to, že časové kritérium čl. 57 odst. 1 ES je ve věci v původním řízení splněno.

48. Je třeba dále přezkoumat námitky navrhovatelky v původním řízení týkající se *věcného* kritéria tohoto ustanovení s tím, že ostatní zúčastněné strany se domnívají, že toto kritérium je ve věci v původním řízení splněno.

2. K věcné působnosti čl. 57 odst. 1 ES

49. Podle navrhovatelky v původním řízení UntStFG 2001 zásadně změnil AStG, ve znění platném do 31. prosince 1993, a tudíž se vzhledem k tomu, že se tento akt již nepoužije *výlučně* na přímé investice, ale také na tzv. „portfoliové" investice ve třetích zemích, na něj ve znění po 31. prosinci 1993 nadále nevztahuje výjimka stanovená v čl. 57 odst. 1 ES.

50. Toto stanovisko nesdílím z následujících důvodů.

51. Jak jsem již uvedl v bodě 32 tohoto stanoviska, podle judikatury platí, že na vnitrostátní právní předpisy z doby po 31. prosinci 1993, které mění logiku, na které byly založeny právní předpisy před tímto datem, a zavádí nové postupy, se nemůže vztahovat doložka „standstill" stanovená v čl. 57 odst. 1 ES.

52. To podle mého názoru není případ změny AStG prostřednictvím UntStFG 2001 po 31. prosinci 1993, kterou, jak prokazuje předkládající soud, německý zákonodárce pouze snížil spodní prahovou hodnotu použitelnosti pravidel o započítání příjmů stanovených AStG a od daného okamžiku do nich zahrnul podíly *nižší* než 10 % základního kapitálu společnosti z dotčené třetí země, přičemž ostatní podmínky se nezměnily.

53. Je sice nesporné, že ve znění do 31. prosince 1993 příslušná ustanovení AStG ukládala německým daňovým poplatníkům započítání příjmů z podílů ve společnostech z třetích zemí, které představovaly *alespoň* 10 % základního kapitálu těchto společností.

54. Jak uvedl předkládající soud a jak připouští rovněž navrhovatelka v původním řízení, AStG ve znění platném do 31. prosince 1993 se vztahoval výlučně na přímé investice ve smyslu článků 56 a 57 ES.

55. Z judikatury přitom vyplývá, že pojem „přímé investice" se týká investic jakékoli povahy, které provádí fyzické nebo právnické osoby a slouží k vytvoření nebo udržení dlouhodobých a přímých vztahů mezi poskytovatelem kapitálu a podnikem, kterému je tento kapitál určen za účelem výkonu hospodářské činnosti. Pokud jde o podíly v nových nebo stávajících podnicích, založených ve formě akciových společností, cíl vytvořit nebo udržet dlouhodobé hospodářské vztahy předpokládá, že akcie vlastněné akcionářem mu dávají buď na základě ustanovení vnitrostátních právních předpisů o akciových společnostech, nebo jinak *možnost skutečně se účastnit řízení této společnosti nebo její kontroly* [22]. Tento pojem zahrnuje rovněž příjmy, které pocházejí z takových přímých investic [23].

56. Minimální podíl 10 % na základním kapitálu společnosti, stanovený v AStG, ve znění do 31. prosince 1993, tedy v zásadě předpokládal přímou investici, protože taková míra účasti sice neposkytuje možnost ovládat tuto společnost, avšak jistě dává možnost účinně se podílet na jejím řízení [24].

22 – Viz zejména rozsudky ze dne 20. května 2008, Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, body 100 až 102), a ze dne 24. listopadu 2016, SECIL (C-464/14, EU:C:2016:896, body 75 a 76).

23 – Viz, pokud jde o výplatu dividend pocházejících z přímých investic, zejména rozsudek ze dne 24. listopadu 2016, SECIL (C-464/14, EU:C:2016:896, bod 77 a citovaná judikatura).

24 – V tomto smyslu viz rovněž stanovisko generálního advokáta M. Watheleta ve věci EV (C-685/16, EU:C:2018:70, bod 83).

57. Je rovněž skutečností, že na rozdíl od článku 56 ES se věcná působnost článku 57 ES nevztahuje na tzv. „portfoliové investice“, a nemůže tedy být použita k zachování používání omezení pohybu kapitálu zahrnujícího takové investice do a ze třetích zemí. V tomto ohledu připomínám, že podle judikatury pojem „portfoliové investice“ označuje nabývání cenných papírů na kapitálovém trhu uskutečněné pouze za účelem finanční investice *bez úmyslu ovlivňovat řízení a kontrolu podniku* [25].

58. Snížení mezní hodnoty podílu z 10 % na 1 % v návaznosti na změnu AStG provedenou UntStFG 2001 nepochybně vedlo k zahrnutí portfoliových investic do působnosti tohoto zákona [26].

59. Předkládající soud je nicméně vyzván, aby rozhodl, zda takový důsledek, který ovlivňuje kategorii investic, jež v každém případě nespadá do působnosti čl. 57 odst. 1 ES, nemá podle mého názoru vliv na použitelnost tohoto článku v situacích, kdy jsou dotčeny pouze přímé investice.

60. Právní úprava členského státu, která omezuje *bez rozdílu* portfoliové investice a přímé investice z třetích zemí nebo do nich [27], totiž může spadat do působnosti čl. 57 odst. 1 ES v rozsahu, v němž se tato právní úprava vztahuje na posledně uvedené přímé investice.

61. Soudní dvůr to implicitně připustil v rozsudku ze dne 18. prosince 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, bod 52), když rozhodl, že vyloučení nároku na osvobození od daně z dividend dotčené v uvedené věci mohlo s ohledem na okolnosti projednávané věci spadat pod čl. 57 odst. 1 ES, „přinejmenším tehdy, jestliže se tyto dividendy vztahují k přímým investicím do vyplácející společnosti“, přičemž předkládajícímu soudu přísluší, aby tuto skutečnost ověřil.

62. Tento směr byl výslovně potvrzen v rozsudku ze dne 15. února 2017, X (C-317/15, EU:C:2017:119, body 21, 24 a 25). Soudní dvůr v něm totiž upřesnil, že vnitrostátní právní úprava, která obsahuje omezení volného pohybu kapitálu, které se může uplatnit i na jiné kategorie pohybů kapitálu, než které jsou taxativně stanoveny v čl. 64 odst. 1 SFEU (dříve čl. 57 odst. 1 ES), nemůže bránit použitelnosti čl. 64 odst. 1 SFEU za okolností, které jsou v tomto článku uvedeny.

63. V důsledku toho je členský stát, jehož vnitrostátní právní předpisy omezují vzhledem ke třetím zemím bez rozdílu jednak přímé investice, které spadají do působnosti čl. 57 odst. 1 ES, a jednak portfoliové investice, které nespadají do působnosti tohoto ustanovení, oprávněn dovolávat se doložky „standstill“ uvedeného článku v *rozsahu, v němž se tato vnitrostátní úprava použije na přímé investice* [28].

64. Ve věci v původním řízení a v souladu s judikaturou citovanou výše v *rozsahu, v němž jsou dotčeny přímé investice*, jelikož UntStFG 2001 nezměnil ani logiku AStG, ve znění použitelném ke dni 31. prosince 1993, ani nezavedl nové postupy, nespatřuji žádnou překážku pro to, aby Spolková republika Německo byla oprávněna dovolávat se použití čl. 57 odst. 1 ES. Jinými slovy, toto oprávnění platí tehdy, pokud s ohledem na okolnosti projednávané věci podíly ve společnosti z dotčené třetí země přiznávají německému společníkovi, osobě povinné k dani podléhající neomezené daňové povinnosti v Německu, možnost účinně se podílet na řízení nebo kontrole této společnosti, tedy odpovídají přímé investici ve smyslu uvedeného článku.

25 – V tomto smyslu viz zejména rozsudek ze dne 21. prosince 2016, AGET Iraklis (C-201/15, EU:C:2016:972, bod 58 a citovaná judikatura).

26 – V rozsudku ze dne 10. února 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen (C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 137), Soudní dvůr v podstatě rozhodl, že na podíly nižší než 10 % základního kapitálu dotčené společnosti se nevztahuje pojem „přímé investice“ ve smyslu čl. 64 odst. 1 SFEU.

27 – Pro připomenutí v rozsudku ze dne 24. května 2007, Holböck (C-157/05, EU:C:2007:297), Soudní dvůr již připustil, že čl. 57 odst. 1 ES se může vztahovat na omezení volného pohybu kapitálu obsažená v právní úpravě použitelné bez rozdílu na *členské státy a na třetí země*, která se týkala výplaty dividend spojených s podíly umožňujícími akcionáři účinně se podílet na řízení a kontrole vyplácející společnosti.

28 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. února 2017, X (C-317/15, EU:C:2017:119, bod 23 a citovaná judikatura).

65. Obecně platí, že je na vnitrostátním soudu, aby v každém konkrétním případě přezkoumal pro účely použití doložky „standstill“ uvedené v čl. 57 odst. 1 ES, zda se omezení pohybu kapitálu ve vztahu k třetím zemím týká kategorií uvedených v tomto článku, zejména přímých investic.

66. I když sice ve věci v původním řízení předkládající soud výslovně nekvalifikoval jako přímou investici 30% podíl společnosti X na základním kapitálu švýcarské společnosti Y, z tohoto předpokladu vychází první předběžná otázka, neboť jinak tato otázka nedává žádný smysl. V každém případě taková míra podílu přiznává jeho držiteli možnost získat ne-li sdílenou kontrolu nad dotčenou společností, tak přinejmenším účinnou účast na jejím řízení [29]. Kromě toho se zdá, jak Komise tvrdila ve svém písemném vyjádření, že změna provedená UntStFG 2001 z hlediska mezní hranice pro uplatnění pravidel o započítání příjmů stanovených AStG neměla žádný vliv na situaci společnosti X s ohledem na rozsah jejího podílu na základním kapitálu společnosti Y. Před i po 31. prosinci 1993 musela totiž německá společnost ve zcela totožné situaci jako společnosti X do základu daně, kterou byla povinna odvést v Německu, započíst příjmy vyplývající z takového podílu [30].

67. Za těchto podmínek mám za to, že Spolková republika Německo je oprávněna se dovolávat čl. 57 odst. 1 ES, neboť se situace dotčená ve věci v původním řízení týká omezení pohybu kapitálu, které existovalo ke dni 31. prosince 1993 a zahrnovalo přímé investice, i když změny právních předpisů, které stanoví toto omezení, po tomto datu nezměnily logiku, na níž byly založeny právní předpisy do 31. prosince 1993 a uvedené změny nezavedly nové postupy.

68. V případě, že by Soudní dvůr souhlasil s touto analýzou, stane se odpověď na třetí otázku položenou předkládajícím soudem, která se týká odůvodněnosti omezení volného pohybu kapitálu, bezpředmětnou. Tuto otázku tedy přezkoumám pouze podpůrně.

C. Podpůrné úvahy týkající se odůvodnění omezení volného pohybu kapitálu

69. V souladu s čl. 58 odst. 1 ES proto, aby vnitrostátní právní předpisy, na které se nevztahuje čl. 57 odst. 1 ES, mohly být považovány za slučitelné s ustanoveními Smlouvy o volném pohybu kapitálu, je třeba, aby se rozdílné zacházení, které stanoví, týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo bylo odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu [31].

1. K objektivní srovnatelnosti situací

70. Německá vláda tvrdí, že se rozdílné zacházení zjištěné v bodě 24 tohoto stanoviska týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné. Podle této vlády se totiž pravidla o započítání příjmů zahraniční zprostředkovatelské společnosti, stanovená AStG, ve znění použitelném na skutečnosti ve sporu v původním řízení, týkají pouze společností, které mají sídlo ve třetí zemi a podléhají nízkému zdanění. Nedostatek daňové pravomoci Spolkové republiky Německo ve vztahu k příjmům pocházejícím z investic v zahraniční společnosti představuje zásadní rozdíl ve srovnání se situací příjmů, které vyplývají z odpovídajících investic do základního kapitálu německé společnosti. Německá vláda dodává, že v rozsudku ze dne 17. prosince 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, bod 65), Soudní dvůr již uznal neexistenci srovnatelnosti situace daňového poplatníka se stálou provozovnou v Německu a situace daňového poplatníka s provozovnou v zahraničí.

29 – Ve věci v původním řízení předkládající soud upřesnil, že základní kapitál společnosti Y byl vlastněn kromě společnosti X společností založenou podle švýcarského práva. Tato společnost tedy vlastní 70% podíl společnosti Y, což může znamenat sdílenou kontrolu nad touto společností.

30 – Odkaz na obecný hypotetický standard je nutný, připomínám, neboť společnost X měla podíl ve společnosti Y až od roku 2005, tedy v období velmi jasně po 31. prosinci 1993.

31 – Viz rozsudek ze dne 10. dubna 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, bod 57 a citovaná judikatura).

71. S argumentací německé vlády v žádném případě nesouhlasím. Samotným cílem § 7 AStG je bez ohledu na znění, ze kterého analýza vychází, právě zajistit, aby Spolková republika Německo vykonala svou daňovou pravomoc, pokud jde o příjmy společnosti-rezidenta, která investovala kapitál do společnosti ze třetí země, která uplatňuje zdanění kvalifikované v německém daňovém právu jako „nízké“. Toto ustanovení má tedy za cíl postavit v co největším možném rozsahu na roveň situaci takových společností se situacemi společností-rezidentů, které investovaly svůj kapitál do jiné společnosti-rezidenta v Německu, za účelem co možná nejvíce neutralizovat daňová zvýhodnění, která by mohly prvně uvedené společnosti čerpat z investování kapitálu v zahraničí.

72. Cíl § 7 AStG a situace, do níž toto ustanovení staví společnost-rezidenta, která investovala do společnosti ze třetí země s „nízkým“ zdaněním, připomínají okolnosti, které vedly k vydání rozsudku ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), ohledně právních předpisů Spojeného království týkajících se ovládaných zahraničních společností OZS. Tyto právní předpisy totiž přičítaly mateřské společnosti-rezidentovi zisk dosažený OZS, pokud posledně uvedená společnost podléhala „nižší“ úrovni zdanění ve smyslu uvedených právních předpisů ve státě, ve kterém byla OZS usazena.

73. Pokud jde přitom o srovnatelnost mezi takovou situací a vnitrostátní situací, Soudní dvůr dospěl k závěru o „rozdílném zacházení“, které vede k „daňovému znevýhodnění“ pro společnost-rezidenta, na niž se použily právní předpisy o OZS, protože na rozdíl od společnosti, která je rezidentem ve Spojeném království s dceřinou společností podléhající daňové povinnosti ve Spojeném království, je této společnosti-rezidentu uložena daň ze zisků jiné právnické osoby [32].

74. V takové situaci se rovněž nachází taková německá společnost, na niž se vztahuje § 7 AStG, stejně jako na společnost X, která investovala kapitál do společností se sídlem ve Švýcarsku, jako je společnost Y.

75. Tyto úvahy nejsou podle mého názoru vyvráceny rozsudkem ze dne 17. prosince 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, bod 65), kterého se dovolává německá vláda. I když je totiž skutečností, že v tomto bodě uvedeného rozsudku Soudní dvůr upřesnil, že „situace stálé provozovny nacházející se v Rakousku není srovnatelná se situací stálé provozovny nacházející se v Německu v souvislosti s opatřeními přijatými Spolkovou republikou Německo s cílem zamezit nebo zmírnit dvojí zdanění zisků společnosti-rezidenta“, je tomu tak proto, že u daňového období dotčeného v této části rozsudku Spolková republika Německo přestala vykonávat svou „pravomoc zdanit výsledky hospodaření takové stálé provozovny, přičemž odpočet jejích ztrát již v Německu není povolen“ [33].

76. Jak jsem přitom právě prokázal, v projednávané věci § 7 AStG právě přiznává Spolkové republice Německo pravomoc zdanit příjmy zahraniční od zprostředkovatelské společnosti usazené v třetí zemi, v tomto případě společnosti Y jejich započtením do základu daně jiné právnické osoby, která je rezidentem v Německu, a sice ve věci v původním řízení společnosti X. Navíc z uvedení skutkového

32 – Rozsudek ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, bod 45). Připomínám, že v tomto bodě rozsudku Soudní dvůr rovněž posoudil srovnatelnost situace společnosti-rezidenta podléhající právním předpisům o OZS a situace společnosti-rezidenta, jejíž dceřiná společnost zřízená mimo území Spojeného království, nepodléhala nižší úrovni zdanění, tedy srovnatelnost dvou přeshraničních situací. Doplnění tohoto srovnávacího kritéria, jehož odraz lze spatřovat ve stanovisku generálního advokáta F. Légera vydaného ve věci Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:278), bylo předmětem určité diskuse mezi generálními advokáty [viz mé stanovisko ve věci Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:197, body 124 až 155), a stanovisko generálního advokáta Y. Bota ve věci Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2007:403, body 101 až 108)], ale nebylo zopakováno následně judikaturou, ledaže bych se mýlil. Nebudu se jím tedy zde dále zabývat.

33 – Pokud jde o předchozí daňová období, u kterých Spolková republika Německo připouštěla odpočet ztrát stálé provozovny v Rakousku, Soudní dvůr konstatoval, že situace společnosti-rezidenta se stálou provozovnou v Rakousku byla srovnatelná se situací společnosti-rezidenta se stálou provozovnou v Německu: viz rozsudek ze dne 17. prosince 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, body 28 a 59).

stavu ve sporu v původním řízení jasně vyplývá, že taková daňová pravomoc je vykonávána vůči společnosti-rezidentu v Německu jak ve vztahu k dosaženým ziskům, tak ve vztahu ke ztrátám zprostředkovatelské společnosti, přičemž zisky jsou započteny a ztráty zohledněny v základu daně prvně uvedené společnosti.

77. I když se sice daňový režim společnosti-rezidenta v Německu, která nabyla podíly ve společnosti usazené v třetí zemi s „nízkým“ zdaněním, liší od režimu použitelného na společnost-rezidenta, která investovala kapitál do jiné společnosti-rezidenta v Německu, Soudní dvůr již rozhodl, jak uvedl předkládající soud, že pouhá skutečnost, kdy se uplatňují různé daňové režimy na společnosti-rezidenty podle toho, zda vlastní podíly ve společnostech-rezidentech či nerezidentech, nemůže představovat platné kritérium pro posouzení objektivní srovnatelnosti situací, a tudíž pro prokázání objektivního rozdílu mezi nimi [34]. Uplatnění odlišných daňových režimů je totiž právě základem rozdílného zacházení, i když v obou případech dotčený členský stát vykonává svou daňovou pravomoc ohledně příjmů uvedených společností-rezidentů.

78. Z toho podle mého názoru vyplývá, že odůvodnění omezení volného pohybu kapitálu může být zachováno pouze z důvodu naléhavého důvodu obecného zájmu, ledaže by bylo povoleno na základě čl. 57 odst. 1 ES.

2. K existenci naléhavého důvodu obecného zájmu

79. Zatímco v odůvodnění své žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce předkládající soud odmítá názor, že omezení volného pohybu kapitálu ve vztahu ke třetím zemím, které vyplývá z § 7 AStG, může být odůvodněné nutností zajistit daňové příjmy, klade si otázku ohledně možnosti odůvodnění založeného na cíli potírat čistě vykonstruované operace, jejichž cílem je vyhnout se uplatnění právních předpisů dotyčného členského státu, tak jak byl tento ospravedlňující důvod v zásadě připuštěn v rozsudku ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544). Nicméně předkládající soud má pochybnosti zaprvé ohledně použitelnosti takové judikatury, která se týkala svobody usazování, a zadruhé pro případ, že by tato judikatura musela být plně použitelná v takové situaci, jako je situace ve věci v původním řízení, ohledně přiměřenosti pravidel o započítání stanovených AStG. V tomto ohledu předkládající soud uvádí, že tato pravidla se uplatní nejen v případě čistě vykonstruovaných operací ale i bez ohledu na hospodářskou funkci zprostředkovatelské společnosti usazené v dotčené třetí zemi, přestože nemá osoba povinná k dani – rezident v Německu možnost prokázat, že její investice odpovídá hospodářským důvodům.

80. Německá vláda tvrdí, že pravidla o započítání stanovená ustanoveními AStG jsou odůvodněna naléhavými důvody obecného zájmu, kterými je vyvážené rozdělení daňové pravomoci [35] a zabránění daňovým únikům [36], z jehož titulu se dovolává nezbytnosti bojovat proti čistě vykonstruovaným operacím. Ve svém písemném vyjádření francouzská vláda dodává, že pravidla o započítání mohou být rovněž odůvodněna s cílem zajistit účinnost daňových kontrol [37].

34 – Viz rozsudek ze dne 22. ledna 2009, STEKO Industriemontage (C-377/07, EU:C:2009:29, bod 33).

35 – K uznání oprávněnosti cíle zachování vyváženého rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy, viz zejména rozsudky ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 45); ze dne 10. května 2012, Santander Asset Management SGIIC a další (C-338/11 až C-347/11, EU:C:2012:286, bod 47), jakož i ze dne 24. února 2015, Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, bod 40). K rozšíření tohoto ospravedlňujícího důvodu ve prospěch omezení volného pohybu kapitálu ve vztahu k třetím zemím, viz rozsudek ze dne 10. dubna 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, bod 100 a citovaná judikatura).

36 – K uznání předcházení daňovým únikům jako obecného zájmu, včetně ve vztazích s třetími zeměmi, viz zejména rozsudky ze dne 30. ledna 2007, Komise v. Dánsko (C-150/04, EU:C:2007:69, bod 51 a citovaná judikatura); ze dne 21. ledna 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, bod 65), jakož i ze dne 24. listopadu 2016, SECIL (C-464/14, EU:C:2016:896, bod 62).

37 – K uznání nezbytnosti zajistit účinnost daňových kontrol jako obecného zájmu, včetně ve vztazích s třetími zeměmi, viz zejména rozsudky ze dne 18. prosince 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, bod 55) a ze dne 24. listopadu 2016, SECIL (C-464/14, EU:C:2016:896, bod 58).

81. *Zaprvé* bezvýhradně souhlasím s analýzou provedenou předkládajícím soudem, podle které členský stát nemůže odůvodnit omezení volného pohybu kapitálu do třetích zemí z důvodu ochrany výběru daňových příjmů. Tento důvod čistě hospodářské povahy byl totiž již odmítnut Soudním dvorem v situacích, které se týkaly pohybu kapitálu ve vztahu k třetím zemím [38]. Nic v projednávané věci neodůvodňuje se od takového řešení odchýlit. Ostatně takového důvodu se ani před Soudním dvorem německá vláda nesnažila dovolat.

82. *Zadruhé*, pokud jde o cíl týkající se nezbytnosti potírat čistě vykonstruované situace, podotýkám, že Soudní dvůr uznal, že takový cíl je způsobilý odůvodnit omezení základní svobody pohybu mezi členskými státy jak v rámci jeho spojení s jinými naléhavými důvody obecného zájmu, jako je boj proti zneužívajícím praktikám [39], předcházení podvodům nebo daňovým únikům [40], tak společně s některými z uvedených důvodů, vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy [41], tak, jak se zdá, i jako samostatný cíl obecného zájmu [42].

83. Na rozdíl od toho, co uvádí předkládající soud, oprávněnost sledování takového důvodu byla uznána nejen v rámci uplatnění svobody usazování, ale rovněž ve vztahu k omezením volného pohybu kapitálu mezi členskými státy [43] a mezi členskými státy a třetími zeměmi [44].

84. Pokud jde o tento poslední bod, poznamenávám, že v rozsudku ze dne 24. listopadu 2016, SECIL (C-464/14, EU:C:2016:896, body 59 až 62), Soudní dvůr zkoumal, zda rozdílné daňové zacházení se společnostmi-rezidenty v Portugalsku podle toho, zda pobíraly dividendy vyplácené společnostmi, které byly rezidenty v tomto členském státě, nebo společnostmi usazenými ve třetích zemích (Tunisko a Libanon) – rozdíl kvalifikovaný jako omezení volného pohybu kapitálu – mohlo být nicméně odůvodněno nezbytností předcházet daňovým podvodům a únikům. Na základě tohoto posouzení Soudní dvůr dospěl k závěru, že daňové právní předpisy dotčené v uvedené věci „obecně vyluč[ovaly] možnost zabránit ekonomickému dvojímu zdanění dividend nebo je zmírnit, pokud [byly] tyto dividendy vyplaceny společnostmi sídlícími ve třetích státech, *aniž by byly zvláště zaměřeny na zabránění jednáním spočívajícím ve vytvoření čistě vykonstruovaných operací, postrádajících hospodářskou podstatu s cílem vyhnout se dani obvykle dlužené nebo získat daňovou výhodu*“ [45]. Z toho tedy vyvodil, že omezení volného pohybu kapitálu nemohlo být odůvodněno důvody spočívajícími v nezbytnosti předcházet daňovým podvodům a únikům.

38 – Viz rozsudky ze dne 10. února 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen (C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, body 125 a 126), a ze dne 10. dubna 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, bod 101).

39 – Viz zejména rozsudky ze dne 4. prosince 2008, Jobra (C-330/07, EU:C:2008:685, bod 35), a ze dne 22. prosince 2010, Tankreederei I (C-287/10, EU:C:2010:827, bod 28). Pokud jde o spojení tohoto důvodu s předcházením zneužití a daňovým únikům, viz zejména rozsudky ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, body 48, 51 a 55), a ze dne 18. června 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, body 63 až 65). Pokud jde o spojení tohoto důvodu s předcházením zneužití a podvodům, viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Masco Denmark a Damixa (C-593/14, EU:C:2016:984, bod 30).

40 – Pokud jde o spojení tohoto důvodu s předcházením daňovým podvodům, viz zejména rozsudky ze dne 19. listopadu 2009, Komise v. Itálie (C-540/07, EU:C:2009:717, bod 57); ze dne 28. října 2010, Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, bod 34), jakož i ze dne 24. listopadu 2016, SECIL (C-464/14, EU:C:2016:896, bod 59). Pokud jde o spojení s přecházením daňovým únikům, viz zejména rozsudky ze dne 18. července 2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, bod 58); ze dne 17. září 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, bod 89); ze dne 21. ledna 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, bod 65), jakož i ze dne 17. prosince 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, bod 42). Viz ohledně spojení s oběma těmito naléhavými důvody obecného zájmu, zejména rozsudky ze dne 3. října 2013, Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, body 33 až 35), a ze dne 7. listopadu 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, body 61 a 62).

41 – Viz rozsudek ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, body 74 a 75).

42 – Viz rozsudky ze dne 1. dubna 2014, Felixstowe Dock and Railway Company a další (C-80/12, EU:C:2014:200, body 31 a 35), a ze dne 6. března 2018, SEGRO a Horváth (C-52/16 a C-113/16, EU:C:2018:157, body 114 a 115).

43 – Viz zejména rozsudky ze dne 17. září 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, body 89); ze dne 3. října 2013, Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, bod 34), jakož i ze dne 6. března 2018, SEGRO a Horváth (C-52/16 a C-113/16, EU:C:2018:157, body 114 a 115).

44 – Viz rozsudky ze dne 10. února 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen (C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 165), a ze dne 24. listopadu 2016, SECIL (C-464/14, EU:C:2016:896, body 59 až 62).

45 – Rozsudek ze dne 24. listopadu 2016, SECIL (C-464/14, EU:C:2016:896, bod 61) (kurzivou zvýraznil autor stanoviska).

85. Z uvedeného rozsudku lze vyvodit dvě úvahy. Zaprvé z uvedeného rozsudku vyplývá, že členský stát je skutečně oprávněn dovolávat se cíle spočívajícího v boji proti čistě vykonstruovaným operacím, které mají za cíl vyhnout se obvykle dlužné dani, za účelem odůvodnění omezení volného pohybu kapitálu z nebo do třetích zemí. Ostatně nechápu, jaká by byla logika zamítnout členskému státu možnost dovolávat se takového ospravedlňujícího důvodu výlučně v kontextu jeho vztahů se třetími zeměmi. Zadruhé uvedený rozsudek potvrzuje, že dosah takového cíle je totožný, pokud je dovoláván ve vztazích mezi členskými státy. *Specifickým* cílem dotčených daňových právních předpisů musí být předcházet jednání, které spočívá ve vytváření čistě vykonstruovaných operací.

86. Přitom právě v tomto světle mám za to, že nezávisle na otázce, zda boj proti čistě vykonstruovaným operacím, jejichž cílem je výhradně vyhnout se dani obvykle dlužné, musí být přezkoumán, jak navrhuje předkládající soud, jako samostatný naléhavý důvod obecného zájmu nebo, jak tvrdí německá vláda, v souvislosti s důvodem týkajícím se předcházení daňovým únikům, pravidla o započítání stanovená AStG překračují meze toho, co je nezbytné pro dosažení tohoto cíle.

87. Tato pravidla se totiž týkají nikoli *specificky* čistě vykonstruovaných operací, ale použijí se obecně na základě nevyvratitelné domněnky o daňovém úniku [46] na jakoukoliv osobu povinnou k dani podléhající neomezené daňové povinnosti v Německu, která má podíl nejméně 1 % ve společnosti usazené v třetí zemi, jejíž zdanění je kvalifikováno jednostranně německou daňovou právní úpravou jako „nízké“.

88. S ohledem na jejich obecný dosah tak pravidla o započítání AStG nesledují specifický cíl předcházet jednáním spočívajícím ve vytvoření čistě vykonstruovaných operací postrádajících hospodářskou podstatu s cílem vyhnout se dani obvykle dlužné [47].

89. Jsem tedy toho názoru, že pravidla o započítání stanovená AStG nemohou být odůvodněna důvody spočívajícími v předcházení daňovým únikům a v boji proti čistě vykonstruovaným operacím.

90. Z toho vyplývá, že není třeba rozhodnout o výzvě francouzské vlády v jejím písemném vyjádření, podle níž by měl Soudní dvůr uznat, že ve vztahu k třetím zemím jsou členské státy oprávněny zachovat své vnitrostátní právní úpravy zaměřené na potírání čistě vykonstruovaných operací, jejichž *zásadním, a nikoliv výlučným* cílem je vyhnout se dani obvykle dlužné [48]. V každém případě z rozsudků ze dne 10. února 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen (C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 165), a ze dne 24. listopadu 2016, SECIL (C-464/14, EU:C:2016:896, bod 59), jasně vyplývá, že daná transakce představuje čistě vykonstruovanou operaci, včetně ve vztazích s třetími zeměmi, pokud má za *jediný* účel vyhnout se dani obvykle dlužné nebo získat daňovou výhodu.

46 – Je třeba uvést, že německá vláda připustila nevyvratitelnost této domněnky na jednání před Soudním dvorem.

47 – V tomto smyslu a obdobně viz rozsudky ze dne 1. dubna 2014, Felixstowe Dock and Railway Company a další (C-80/12, EU:C:2014:200, bod 34); ze dne 10. února 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen (C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 165), jakož i ze dne 24. listopadu 2016, SECIL (C-464/14, EU:C:2016:896, bod 61).

48 – Francouzská vláda zakládá svou argumentaci jednak na rozsudku ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, bod 81), a jednak na některých aktech sekundárního práva Unie, které jsou zjevně z doby pozdější, než skutkové okolnosti sporu v původním řízení (a tedy v každém případě irelevantní), mezi něž náleží zejména směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu (Úř. věst. 2016, L 193, s. 1). I když je pravdou, že bod 81 rozsudku ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161) odkazuje na „zásadní“ povahu a nikoliv na výlučnou povahu cíle sledovaného danou operací proto, aby byla kvalifikována jako čistě vykonstruovaná operace, uvádím, že bod 82 tohoto rozsudku vymezuje čistě vykonstruované operace z důvodu jejich „výlučných daňových účelů“. Pokud je mi známo, bod 81 rozsudku ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161) byl citován pouze jednou v bodě 30 rozsudku ze dne 17. ledna 2008, Lammers & Van Cleeff (C-105/07, EU:C:2008:24). Naopak zjevně převažující směr judikatury odkazuje na výlučnou či jedinou povahu cíle sledovaného danou transakcí: viz rozsudky ze dne 4. prosince 2008, Jobra (C-330/07, EU:C:2008:685, bod 35); ze dne 17. září 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, body 89 a 92); ze dne 22. prosince 2010, Tankreederei I (C-287/10, EU:C:2010:827, bod 28); ze dne 10. února 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen (C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 165); ze dne 5. července 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, bod 41); ze dne 3. října 2013, Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, bod 34); ze dne 13. listopadu 2014, Komise v. Spojené království (C-112/14, nezveřejněný, EU:C:2014:2369, bod 25); ze dne 24. listopadu 2016, SECIL (C-464/14, EU:C:2016:896, bod 59), jakož i ze dne 7. září 2017, Eqiom a Enka (C-6/16, EU:C:2017:641, bod 34). Viz rovněž usnesení ze dne 23. dubna 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (C-201/05, EU:C:2008:239, bod 84).

91. *Zatřetí* mám za to, že odpověď na otázku, zda mohou být pravidla o započítání stanovená AStG odůvodněna nutností ochránit rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy ve spojení s ochranou účinnosti daňových kontrol, je obtížnější.

92. Z hlediska zásad podotýkám, že Soudní dvůr již zkoumal společně oba tyto naléhavé důvody obecného zájmu [49] a již připustil, že tyto důvody mohou být uplatňovány členským státem k odůvodnění omezení volného pohybu kapitálu do a ze třetích zemí [50].

93. Pokud jde o nutnost ochránit daňovou pravomoc členských států, tento důvod může být uplatněn tehdy, pokud má dotčený režim za cíl předcházet jednáním, která mohou ohrozit právo členského státu uplatňovat svou daňovou pravomoc ve vztahu k činnostem vykonávaným na jeho území [51].

94. Není tudíž podle mého názoru pochyb o tom že pravidla o započítání stanovená AStG jsou způsobilá dosáhnout cíle potírat taková jednání, protože jejich cílem je zabránit ve věci v původním řízení tomu, aby činnosti německých sportovních klubů byly vyňaty z daňové pravomoci Spolkové republiky Německo tím, že by správa podílů na zisku těchto klubů byla přiznána společnosti usazené v třetí zemi. Příjmy získané touto společností z důvodu správy podílů na zisku německých sportovních klubů jsou tak započítávány do daňového základu jejího německého společníka, společnosti X, za účelem zabránit erozi základu daně této společnosti v Německu.

95. Některé aspekty tohoto vnitrostátního opatření se mi zdají rovněž přiměřené. Především se pravidla o započítání stanovená AStG použijí pouze na tzv. „pasivní“ činnosti zprostředkovatelských společností usazených v třetích zemích, které uplatňují daňovou sazbu u zisku nižší než 25 %. Dále, i když je skutečností, že pravidla o započítání se použijí nezávisle na jakémkoliv rozdělení zisků, jak uvedl předkládající soud, *skutečné* rozdělení zisku provedené zprostředkovatelskou společností ve prospěch jejích německých společníků je ve Spolkové republice Německo osvobozeno. Konečně daň u zdroje vybíraná v dotčené třetí zemi z rozdělené částky může být v souladu s ustanoveními AStG započtena na dani, která se vztahuje na částku k započtení do daňového základu německého společníka, nebo od této daně odpočtena.

96. Nicméně podle AStG se německý společník zprostředkovatelské společnosti usazené v třetí zemi nemůže vyhnout uplatnění pravidel o započítání tím, že by poskytl důkaz, že navzdory „pasivní“ povaze činnosti vykonávané uvedenou zprostředkovatelskou společností je tato činnost motivována skutečnými obchodními nebo hospodářskými důvody, proto, aby příjmy zprostředkovatelské společnosti nebyly zdaněny u uvedeného společníka.

97. Je pravda, že zatímco ve vztazích *mezi členskými státy Unie* nelze *a priori* vyloučit možnost daňového poplatníka předložit relevantní důkazy umožňující daňovým orgánům členského státu zdanění ověřit, že splňuje podmínky zakládající nárok na daňové zvýhodnění, Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že tato judikatura nemůže být v plném rozsahu přenesena na pohyb kapitálu *mezi členskými státy a třetími zeměmi*, jelikož probíhá v odlišném právním kontextu [52].

49 – Viz rozsudek ze dne 5. července 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, bod 48).

50 – Viz rozsudek ze dne 10. dubna 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, body 71 a 100, jakož i citovaná judikatura).

51 – Viz rozsudek ze dne 10. dubna 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, bod 98 a citovaná judikatura).

52 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. dubna 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, body 81 a 82, jakož i citovaná judikatura).

98. Ve vztazích s třetími zeměmi použití judikatury, která se použije mezi členskými státy Evropské unie, totiž vyžaduje, aby byl zaveden závazek vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány dotčeného členského státu a dotčené třetí země odpovídající rámci spolupráce stanovenému v rámci Unie směrnicí Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní [53].

99. V kontextu, jako je kontext projednávané věci, takový rámec pro spolupráci a vzájemnou pomoc v daňových záležitostech může zajistit orgánům dotčeného členského státu možnost ověřit zejména to, zda společnost usazená v dotčené třetí zemi i přes tzv. pasivní povahu své činnosti vykonává opravdovou nebo skutečnou hospodářskou činnost prostřednictvím zaměstnanců, vybavení, majetku nebo prostor, aniž představuje pouhou společnost typu „poštovní schránky“.

100. Obecně lze přitom nicméně uvést, že jelikož pravidla o započítání stanovená AStG nerozlišují mezi třetími zeměmi podle toho, zda mají, či nemají zřízen rámec pro spolupráci a sdílení informací odpovídající směrnici 77/799 se Spolkovou republikou Německo, zdá se podle mého názoru, že překračují meze toho, co je nezbytné k dosažení cílů zachování daňové pravomoci dotčeného členského státu a účinnosti daňových kontrol. Uplatnění pravidel o započítání stanovených AStG v případě německého daňového poplatníka, který má podíl ve společnosti usazené v třetí zemi a u které je prokázáno na základě zejména smluvního rámce o vzájemném sdílení informací v daňových záležitostech mezi touto zemí a Spolkovou republikou Německo, že ve skutečnosti vykonává opravdovou hospodářskou činnost, by zasahovalo do daňové pravomoci státu sídla společnosti a podle mne by to znamenalo, že cílem pravidel o započítání AStG je v konečném výsledku vytvářet příjmy pro německý státní rozpočet [54].

101. S výhradou důkladnějších ověření předkládajícím soudem však nemusí mít takové konstatování ve věci v původním řízení praktický účinek.

102. V této souvislosti nelze zcela pominout, ačkoli předkládající soud v tomto směru neposkytl Soudnímu dvoru žádné informace o existenci rámce pro spolupráci a vzájemnou pomoc v daňových záležitostech mezi Spolkovou republikou Německo a Švýcarskou konfederací, že takový rámec pro spolupráci mezi těmito dvěma státy byl zaveden od té doby, co na území Švýcarské konfederace vstoupila v platnost dne 1. ledna 2017 úmluva vypracovaná Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) a Radou Evropy, podepsaná ve Štrasburku dne 25. ledna 1988 o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech [55]. Článek 4 této úmluvy stanoví, že Smluvní strany budou sdílet jakékoliv informace, u kterých se lze důvodně domnívat, že jsou významné pro správu nebo vymáhání jejich vnitrostátních právních předpisů týkajících se daní, na které se vztahuje uvedená úmluva a podle jejího článku 2 zahrnují daně z příjmů a ze zisku.

103. Nicméně v souladu s článkem 30 úmluvy, nadepsaným „Výhrady“, Švýcarská konfederace při uložení své ratifikační listiny upřesnila, že „neposkytuje žádnou správní pomoc v souvislosti s daňovými pohledávkami, které již existují k datu vstupu úmluvy v platnost“ pro tuto Smluvní stranu, tj. před 1. lednem 2017

53 – Úř. věst. 1977, L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63. Viz zejména rozsudek ze dne 10. dubna 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, bod 83 a citovaná judikatura).

54 – Ostatně, jak uvádí Komise ve svém písemném vyjádření, v *rámci vztahů mezi členskými státy Unie* a po daňových obdobích dotčených v projednávané věci německý zákonodárce změnil AStG Jahressteuergesetz 2008 (finanční zákon pro tok 2008, BGBl. I, s. 3150), když povolil německému daňovému poplatníkovi odmítnout použití pravidel o započítání, pokud prokáže, že společnost usazená v jiném členském státě vykonává skutečné hospodářské činnosti.

55 – STE č. 127. Znění této úmluvy, výhrady, které k ní byly učiněny, jakož i stav ratifikací jsou dostupné na internetové stránce: https://www.coe.int/fr/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/127. Spolková republika Německo dne 28. srpna 2015 ratifikovala tuto úmluvu, která vstoupila v tomto členském státě dne 1. prosince 2015.

104. Z toho vyplývá, že pokud jde o daňová období dotčená ve věci v původním řízení, která se, jak připomínám, týkají let 2005 a 2006, bude předkládající soud pravděpodobně nucen konstatovat, že úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech nepovoluje německým daňovým orgánům, aby ověřily u svých švýcarských protějšků skutečnou povahu činnosti zprostředkovatelské společnosti Y usazené ve Švýcarsku.

105. S ohledem na okolnosti věci v původním řízení, a ledaže by existoval dvoustranný rámec pro sdílení informací v daňových záležitostech mezi Spolkovou republikou Německo a Švýcarskou konfederací, který by byl použitelný na skutkové okolnosti sporu v původním řízení, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu, mám tudíž za to, že *použití* pravidel o započítání stanovených AStG může být odůvodněno sledováním zachování daňové pravomoci a účinnosti daňových kontrol dotčeného členského státu.

III. Závěr

106. S přihlédnutím k úvahám, které byly rozvinuty v tomto stanovisku, navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na otázky položené Bundesfinanzhof (spolkový finanční soud, Německo) následovně:

„Článek 57 odst. 1 ES musí být vykládán v tom smyslu, že do působnosti tohoto článku spadá vnitrostátní právní úprava, která ke dni 31. prosince 1993 stanovila u daňového poplatníka z členského státu zdanění přímých investic v zahraniční společnosti usazené v třetí zemi počínaje spodní prahovou hodnotou podílu ve výši 10 %, jejíž účinky přetrvaly po 31. prosinci 1993, než byla nahrazena jinou vnitrostátní právní úpravou, která je stran přímých investic co do podstaty totožná s právní úpravou, jež existovala do 31. prosince 1993.“