

Byla C-101/05

Skatteverket

prieš

A

(Regeringsrätten prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Laisvas kapitalo judėjimas – Kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių apribojimais – Pajamų iš kapitalo mokestis – Iš EEE valstybėje narėje steigtos bendrovės gaunami dividendai – Atleidimas nuo mokesčio – Iš trečiojoje šalyje steigtos bendrovės gaunami dividendai – Atleidimas nuo mokesčio, priklausantis nuo to, ar yra mokesčių sutartis, numatanti pasikeitimų informacija – Mokesčių kontrolės veiksmingumas“

Sprendimo santrauka

1. *Laisvas kapitalo judėjimas – Sutarties nuostatos*

(EB 56 straipsnio 1 dalis, EB 57 straipsnio 1 dalis ir EB 58 straipsnis)

2. *Laisvas kapitalo judėjimas – Apribojimais*

(EB 56 straipsnio 1 dalis)

3. *Laisvas kapitalo judėjimas – Kapitalo judėjimo trečiųsias šalis ar iš jų apribojimais*

(EB 57 straipsnio 1 dalis)

4. *Laisvas kapitalo judėjimas – Apribojimais – Mokesčių teisės aktai – Pajamų mokestis*

(EB 56 ir 58 straipsniai)

1. Kalbant apie kapitalo judėjimą tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių, EB 56 straipsnio 1 dalimi kartu su EB 57 ir EB 58 straipsniais galima remtis nacionaliniame teisme ir ši dalis gali lemti prieštaraujančių nacionalinių taisyklių netaikymą, neatsižvelgiant į nagrinjamo kapitalo judėjimo kategoriją. Iš tiesų EB 56 straipsnio 1 dalis yra tiesioginio veikimo, nesant reikalo daryti skirtumo tarp kapitalo judėjimo kategorijų, kurios numatytos EB 57 straipsnio 1 dalyje, ir joje nenumatytų kategorijų, nes šioje nuostatoje numatyta išimtis nesudaro kliūties tam, kad EB 56 straipsnio 1 dalimi privatiems asmenims būtų suteiktos teisės, kuriomis jie galėtų remtis teismuose.

(žr. 26–27 punktus)

2. Kapitalo judėjimo apribojimo sąvoką reikia aiškinti vienodai santykiuose tarp valstybių narių bei trečiųjų šalių ir santykiuose tarp valstybių narių. Iš tiesų, net jeigu kapitalo judėjimo liberalizavimas su trečiosiomis šalimis iš tikrųjų gali turėti kitą tikslą nei įgyvendinti vidaus rinką, pavyzdžiui, užtikrinti bendrosios Bendrijos valiutos patikimumą pasaulio finansų rinkose ir išlaikyti pasaulinio lygio finansų centrų valstybėse narėse, reikia konstatuoti, kad kai laisvo kapitalo judėjimo principas EB 56 straipsnio 1 dalimi buvo išplėstas kapitalo judėjimui tarp trečiųjų šalių ir valstybių narių, valstybės narės nusprendė tame pačiame straipsnyje ir tokia pačia formuluote šį

princip? ?tvirtinti kapitalo jud?jimui Bendrijos viduje ir kapitalo jud?jimui, susijusiam su santykiais su tre?iosiomis šalimis. Be to, iš vis? sutarties skyriuje d?l kapitalo ir mok?jim? numatyt? nuostat? matyti, kad siekdamas atsižvelgti ? tai, jog kapitalo jud?jimo liberalizavimo tikslas ir teisinis kontekstas skiriasi pagal tai, ar kalbama apie santykius tarp valstybi? nari? ir tre?i?j? šali?, ar laisv? kapitalo jud?jim? tarp valstybi? nari?, valstyb?s nar?s man?, kad b?tina numatyti apsaugos s?lygas ir leidžian?ias nukrypti nuostatas, kurios taikomos specialiai kapitalo jud?jimui ? tre?i?ias šalis ar iš j?.

(žr. 31–32, 38 punktus)

3. EB 57 straipsnio 1 dalyje numatyta 1993 m. gruodžio 31 d. galiojusio apribojimo s?voka reiškia, kad su nagrin?jamu apribojimu susijusios teis?s nuostatos nuo šios datos nenutr?kstamai yra aptariamoms valstyb?s nar?s teisin?s sistemos dalis. Šiuo atžvilgiu nacionalin? priemon?, priimta po šios datos, vien d?l šio fakto n?ra automatiškai nepatenkanti ? min?toje dalyje numatyt? leidžian?i? nukrypti tvark?; ši? galimyb? reikia suprasti kaip apiman?i? nuostatas, kurios savo esme yra tapa?ios ankstesniems teis?s aktams arba kurios tik sumažina ar panaikina ankstesniuose teis?s aktuose esan?i? naudojimosi Bendrijos teis?je ?tvirtintomis teis?mis ir laisv?mis kli?t?. Ta?iau min?ta leidžianti nukrypti tvarka netaikoma nuostatomis, kurios grindžiamos kitokia nei ankstesn? teis? logika ir ?tvirtina naujas proced?ras. Taigi nepatenka iš esm?s tapa?ios 1993 m. gruodžio 31 d. galiojusiems teis?s aktams nuostatos, kuriomis iš naujo ?vesta laisvo kapitalo jud?jimo kli?tis, kurios nebebuvo panaikinus ankstesnius teis?s aktus.

(žr. 48–49 punktus)

4. EB 56 ir 58 straipsniai turi b?ti aiškinami kaip nedraudžiantys valstyb?s nar?s teis?s akt?, pagal kuriuos atleidimas nuo pajam? iš dukterin?s bendrov?s akcijomis išmokam? dividend? mokes?io gali b?ti taikomas, tik jeigu dividendus išmokanti bendrov? yra ?steigta Europos Ekonomin?s Erdv?s (EEE) valstyb?je nar?je arba kitoje valstyb?je, su kuria apmokestinimo valstyb? nar? yra sudariusi mokes?i? sutart?, kurioje numatytas keitimasis informacija, kai šiam atleidimui nuo mokes?io taikomos s?lygos, kuri? laikym?si šios valstyb?s nar?s kompetentingos institucijos gali patikrinti tik gavusios informacij? iš dividendus išmokan?ios bendrov?s ?steigimo valstyb?s.

Nors tokie teis?s aktai sudaro kapitalo jud?jimo tarp valstybi? nari? ir tre?i?j? šali? apribojim?, nes atgraso aptariamoje valstyb?je nar?je reziduojan?ius mokes?i? mok?tojus investuoti savo kapital? ? bendroves, kurios ?steigtos už EEE rib?, vis d?lto juos galima pateisinti b?tinybe užtikrinti mokes?i? kontrol?s veiksmingum? su s?lyga, kad jie atitinka proporcingumo princip?, t. y. yra tinkami jais siekiamo tikslo ?gyvendinimui užtikrinti ir neviršija to, kas b?tina šiam tikslui pasiekti. Iš ties? valstyb? nar?, siekdama pateisinti atsisakym? taikyti mokes?i? lengvat?, negali remtis negal?jimu prašyti kitos valstyb?s nar?s bendradarbiauti tiriant arba renkant informacij?. Ta?iau šis principas, susij?s su naudojimosi jud?jimo laisv?mis Bendrijoje apribojimais, negali b?ti taikomas visa apimtimi kapitalo jud?jimui tarp valstybi? nari? ir tre?i?j? šali?, nes tokie apribojimai yra susij? su kitu teisiniu kontekstu nei kapitalo jud?jimo tarp valstybi? nari?. Tod?l kai pagal valstyb?s nar?s teis?s aktus mokes?i? lengvatos suteikimas priklauso nuo to, ar ?vykdytos s?lygos, kuri? laikym?si galima patikrinti tik gavus informacijos iš tre?iosios šalies kompetenting? institucij?, iš esm?s yra teis?ta, jog ši valstyb? nar? atsisako suteikti toki? lengvat?, ypa? jeigu d?l to, kad ši tre?ioji šalis neturi sutartin?s pareigos pateikti informacij?, ne?manoma šios informacijos gauti iš min?tos šalies.

(žr. 42–43, 55–56, 58, 60, 63, 67 punktus ir rezoliucinę dalį)

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija)

SPRENDIMAS

2007 m. gruodžio 18 d. (*)

„Laisvas kapitalo judėjimas – Kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių apribojimai – Pajamų iš kapitalo mokestis – Iš EEE valstybėje narėje įsteigtos bendrovės gaunami dividendai – Atleidimas nuo mokesčio – Iš trečiojoje šalyje įsteigtos bendrovės gaunami dividendai – Atleidimas nuo mokesčio, priklausantis nuo to, ar yra mokesčių sutartis, numatanti keitimųsi informacija – Mokesčių kontrolės veiksmingumas“

Byloje C-101/05

dėl *Regeringsrätten* (Švedija) 2004 m. spalio 15 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2005 m. vasario 28 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Skatteverket

prieš

A,

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas V. Skouris, kolegijų pirmininkai P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (pranešėjas) ir A. Tizzano, teisėjai R. Schintgen, J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský, T. von Danwitz, A. Arabadjiev ir C. Toader,

generalinis advokatas Y. Bot,

posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2007 m. birželio 12 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Skatteverket*, atstovaujamos K. Rask,
- A, atstovaujamo advokatų S. Andersson ir P. Nortoft,
- Švedijos vyriausybės, atstovaujamos K. Wistrand ir A. Falk,

- Danijos vyriausybės, atstovaujamos B. Weis Fogh,
 - Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos M. Lumma, U. Forsthoff ir C. Blaschke,
 - Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos N. Díaz Abad ir M. Muñoz Pérez,
 - Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos G. de Bergues ir J. C. Gracia bei C. Jurgensen,
 - Italijos vyriausybės, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocato dello Stato* P. Gentili, ,
 - Nyderlandų vyriausybės, H. G. Sevenster ir C. ten Dam bei M. de Grave,
 - Jungtinės Karalystės, atstovaujamos C. Jackson ir T. Harris, padedamą baristerio T. Ward,
 - Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir K. Simonsson,
- susipažinęs su 2007 m. rugsėjo 11 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada, priima šį

Sprendimas

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su EB 56–58 straipsnių aiškinimu.
- 2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant bylą tarp *Skatteverket* (Švedijos mokesčių administratorius) ir A, Švedijoje reziduojančio fizinio asmens, dėl atsisakymo suteikti pastarajam atleidimą nuo mokesčio už trečiojoje šalyje įsteigtos bendrovės jos dukterinės bendrovės akcijomis išmokėtus dividendus.

Nacionalinės teisės aktai

- 3 Pagal 1999 m. Švedijos pajamų mokesčio įstatymą (inkomstskattelagen, SFS 1999, Nr. 1229, toliau – įstatymas) Švedijoje reziduojančiam fiziniam asmeniui akcinės bendrovės išmokėti dividendai šioje šalyje paprastai apmokestinami pajamų mokesčiu.
- 4 Įstatymo 42 skyriaus 16 straipsnyje numatyta:

„Švedijos akcinės bendrovės (patronuojančios bendrovės) dukterinės bendrovės akcijomis išmokami dividendai neįtraukiami į apmokestinamas pajamas, jeigu:

 - 1) dividendai išmokami proporcingai turimų patronuojančios bendrovės akcijų skaičiui;
 - 2) patronuojančios bendrovės akcijos kotiruojamos vertybinių popierių biržoje,
 - 3) paskirstomos visos patronuojančios bendrovei priklausančios dukterinės bendrovės akcijos;
 - 4) paskirti jokia tai pačia grupei kaip ir patronuojanti bendrovė priklausanti bendrovė nebeturi dukterinės bendrovės akcijų;
 - 5) dukterinė bendrovė yra Švedijos akcinė bendrovė arba užsienio bendrovė ir
 - 6) dukterinės bendrovės pagrindinė veikla yra pramoninio arba komercinio pobūdžio, arba tiesioginis ar netiesioginis akcijų turėjimas bendrovėse, kurių pagrindinė veikla yra pramoninio ar komercinio pobūdžio ir kuriose dukterinei bendrovei tiesiogiai ar netiesiogiai priklauso akcijos,

suteikian?ios daugiau nei pus? vis? bendrov?s akcij? balsavimo teisi?..“

5 Kai 1992 m. šis atleidimas nuo mokes?io buvo ?trauktas ? Švedijos teis?, su juo susijusios nuostatos buvo taikomos tik Švedijos akcini? bendrovi? paskirstomam pelnui. Nuo 1994 m. šias nuostatas panaikinus, nuo 1995 m. jos v?l buvo ?trauktos ? min?t? teis?.

6 Pagal 2001 m. ? Švedijos teis? ?traukt? ?statymo 42 skyriaus 16a straipsn? to paties skyriaus 16 straipsnyje numatytas atleidimas nuo mokes?io taip pat taikomas, kai akcijas paskirsto užsienio bendrov?, turinti analogišk? status? kaip Švedijos akcin? bendrov? ir ?steigta Europos ekonomin?s erdv?s (toliau – EEE) valstyb?je arba valstyb?je, su kuria Švedijos Karalyst? sudariusi mokes?i? sutart?, kurioje numatyta nuostata d?l keitimosi informacija.

7 1965 m. geguž?s 7 d Šveicarijos Konfederacija ir Švedijos Karalyst? sudar? sutart? siekdamas išvengti dvigubo apmokestinimo pajam? ir turto mokes?i? srityse (toliau – sutartis). Šios sutarties 10 ir 11 straipsniai reglamentuoja atitinkamai dividend? ir pal?kan? apmokestinim?.

8 Sutarties 27 straipsnyje numatyta kompetenting? susitarian?i?j? valstybi? valdžios institucij? taikaus susitarimo proced?ra, siekiant išvengti su šios sutarties nuostatomis nesuderinamo apmokestinimo bei išspr?sti problemas arba išsklaidyti abejones, kuri? gali kilti aiškinant ar taikant šią sutart?.

9 Iš sudarant sutart? parengto deryb? ir pasirašymo protokolo 5 punkto (toliau – protokolas) matyti, kad Šveicarijos delegacija man?, jog gali b?ti kei?iamasi tik informacija, kuri reikalinga geram sutarties taikymui ir kuri leist? išvengti piktnaudžiavo j? taikant. Iš to paties 5 punkto išplaukia, kad Švedijos Karalyst? atsižvelg? ? šią deklaracij? ir atsisak? aiškos sutarties nuostatos d?l keitimosi informacija.

10 1993 m. rugpj??io 17 d. Šveicarijos Konfederacija ir Švedijos Karalyst? sudar? susitarim? d?l sutarties 10 ir 11 straipsni? ?gyvendinimo (toliau – susitarimas). Šiame susitarime numatoma proced?ra, kurios turi laikytis privatus asmuo, kad jam b?t? sumažintas mokestis pagal šiais straipsniais numatytas apmokestinimo s?lygas, bei kaip tokius prašymus turi nagrin?ti susitarian?i?j? valstybi? mokes?i? institucijos.

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

11 A yra X bendrov?s, turin?ios savo centrin? buvein? Šveicarijoje ir numatan?ios paskirstyti akcijas, kurias ji turi vienoje iš savo dukterini? bendrovi?, akcininkas. Jis papraš? *Skatterättsnämnden* (Mokes?i? teis?s komisija) išankstin?s nuomon?s d?l to, ar toks pelno paskirstymas yra atleistas nuo pajam? mokes?io. Anot A, X turi analogišk? Švedijos akcinei bendrovei status?, o ?statyme reikalaujamos atleidimo nuo mokes?io s?lygos, išskyrus susijusi? su šios bendrov?s buvein?s vieta, yra ?vykdytos.

12 Savo išankstin?je nuomon?je, kuri buvo ?teikta 2003 m. vasario 19 d., *Skatterättsnämnden* atsak?, kad X numatomas akcij? paskirstymas tur?t? b?ti atleistas nuo pajam? mokes?io taikant EB sutarties nuostatas d?l laisvo kapitalo jud?jimo.

13 *Skatterättsnämnden* teigimu, tokia teis? ? atleidim? nuo mokes?io neišplaukia iš ?statymo, nes sutartyje nenumatyta Šveicarijos Konfederacijos pareiga pateikti Švedijos mokes?i? administratoriui b?tin? informacij?. Vis d?lto ?statymo 42 skyriaus 16 a straipsnis turi b?ti vertinamas kaip kapitalo jud?jimo apribojimas EB 56 straipsnio prasme. Tiesa, toks apribojimas grindžiamas tikslu palengvinti mokes?i? kontrol? srityje, kuriai netaikoma 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 77/799/EEB d?l valstybi? nari? atsaking? institucij? savitarpio pagalbos tiesiogini? ir netiesiogini? mokes?i? srityje (OL L 336, p. 15), iš dalies pakeista 1992 m. vasario 25

d. Tarybos direktyva 92/12/EEB (OL L 76, p. 1, toliau – Direktyva 77/799). Vis dėlto minėtas apribojimas neproporcingas, palyginti su minėtu tikslu. Atrodo, kad susitarimas iš tikrųjų Švedijos mokesčių administratoriui tam tikra apimtimi suteikia galimybę gauti vidaus mokesčių teisės aktams taikyti būtina informaciją. Be to, mokesčių mokėtojai gali būti suteikta galimybė paaiškinti, kad visos įstatymo reikalaujamos sąlygos yra vykdytos.

14 *Skatteverket* ši *Skatterättsnämnden* išankstinę nuomonę apskundę *Regeringsrätten*.

15 Savo skunde *Skatteverket* pabrėžia, kad su laisvu kapitalo judėjimu susijusios nuostatos yra neaiškios kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių, ypač tų, kurios draudžia pasikeisti informacija mokesčių kontrolės tikslais, klausimu. Kai galimybė gauti informaciją yra ribota, toks apribojimas, koks numatytas minėame 16a straipsnyje, gali būti pateisinamas, siekiant garantuoti mokesčių kontrolės veiksmingumą.

16 A teigia priešingai, t. y. kad protokole ir susitarime esančios nuostatos gali būti prilygintos pačioje sutartyje esančioms nuostatom, susijusioms su keitimusi informacija. Įstatymo 42 skyriaus 16a straipsnis bet kuriuo atveju yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, kuris negali būti pateisinamas. Iš tikrųjų nėra jokios būtinybės prašyti informacijos iš Šveicarijos valdžios institucijų, nes iš mokesčių mokėtojo gali būti pareikalauta parodyti, jog jis atitinka visas sąlygas, kad jam būtų taikomas įstatyme numatytas atleidimas nuo mokesčių.

17 Tokiomis aplinkybėmis *Regeringsrätten* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar tokiu (kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje) atveju su laisvu kapitalo judėjimu tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių susijusios nuostatos neleidžia, kad A būtų apmokestintas už dividendus, kuriuos jam išmokėjo X, tuo pagrindu, kad X neturi savo buveinės EEE valstybėje narėje ar valstybėje, su kuria Švedijos (Karalystė) yra sudariusi mokesčių sutartį, kurioje įtvirtinta keitimusi informacija numatanti sąlyga?“

Dėl prejudicinio klausimo

18 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar su laisvu kapitalo judėjimu susijusios Sutarties nuostatos turi būti aiškinamos kaip draudžiančios valstybės narės teisės aktus, pagal kuriuos atleidimas nuo pajamų iš dukterinės bendrovės akcijomis išmokamų dividendų mokesčių gali būti taikomas, tik jei dividendus išmokanti bendrovė yra įsteigta EEE valstybėje narėje arba valstybėje, su kuria apmokestinimo valstybė narė sudariusi mokesčių sutartį, kurioje numatytas keitimasis informacija.

19 Pirmiausia reikia pažymėti, kad remiantis nusistovėjusia teismo praktika, nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, jos turi jį gyvendinti laikydamosi Bendrijos teisės (2000 m. birželio 6 d. Sprendimo *Verkooijen*, C-35/98, Rink. p. I-4071, 32 punktas; 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C-319/02, Rink. p. I-7477, 19 punktas bei 2007 m. kovo 6 d. Sprendimo *Meilicke ir kt.*, C-292/04, Rink. p. I-1835, 19 punktas).

20 Šiuo atžvilgiu 1994 m. sausio 1 d. įsigaliojusi EB 56 straipsnio 1 dalis gyvendino kapitalo liberalizavimą tarp valstybių narių bei tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių. Šiuo tikslu joje nustatyta, kad pagal Sutarties skyriuje „Kapitalas ir mokėjimai“ išdėstytas nuostatas uždraudžiami visi laisvo kapitalo judėjimo tarp valstybių narių bei tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių apribojimai (1995 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Sanz de Lera ir kt.*, C-163/94, C-165/94 ir C-250/94, Rink. p. I-4821, 19 punktas bei 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *van Hilten-van der Heijden*, C-513/03, Rink. p. I-1957, 37 punktas).

D?l EB 56 straipsnio 1 dalies tiesioginio veikimo santykiuose tarp valstybi? nari? ir tre?i?j? ?ali?

21 Pirmiausia reikia priminti, kad EB 56 straipsnio 1 dalis numato aišk? ir bes?lygin? draudim?, kuris nereikalauja jokios ?gyvendinan?ios priemon?s ir kuris suteikia asmenims teises, kuriomis jie gali remtis teismuose (šiuo atžvilgiu žr. min?to sprendimo *Sanz de Lera ir kt.* 41 ir 47 punktus).

22 Vis d?lto Vokietijos vyriausyb? tvirtina, kad santykiuose tarp valstybi? nari? ir tre?i?j? ?ali? ši nuostata yra tiesioginio veikimo tik apribojim?, kurie susij? su EB 57 straipsnio 1 dalyje nenumatytomis kapitalo jud?jimo kategorijomis, atžvilgiu. Iš tikr?j?, kalbant apie min?toje 1 dalyje nurodytas kapitalo jud?jimo kategorijas, to paties straipsnio 2 dalis Europos S?jungos Tarybai suteikia ?galiojimus priimti liberalizavimo priemonės, jei ir tiek, kiek tokios priemon?s leidžia skatinti Ekonomin?s ir pinig? s?jungos veikim?. Nors min?to sprendimo *Sanz de Lera ir kt.* 46 punkte Teisingumo Teismas iš tikr?j? pripažino, kad Tarybos priemoni? pri?mimas n?ra b?tina s?lyga EB 56 straipsnio 1 dalyje numatyto draudimo ?gyvendinimui, jis apribojo š? aiškinim? apribojimais, kurie nenumatyti EB 57 straipsnio 1 dalyje.

23 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad pagal EB 57 straipsnio 1 dal? 56 straipsnis nekliudo taikyti tre?iosioms šalims 1993 m. gruodžio 31 d. pagal nacionalin? ar Bendrijos teis? galiojan?i? apribojim?, nustatyt? kapitalo jud?jimui ? tre?i?sias šalis ar iš j?, susijusiam su tiesiogin?mis investicijomis, apiman?iomis ir investicijas ? nekilnojam?j? turt?, su ?sisteigimu, finansini? paslaug? teikimu ar vertybini? popieri? ?sileidimu ? kapitalo rinkas.

24 Pagal EB 57 straipsnio 2 dalies pirm?j? sakin? stengdamasi padaryti kuo laisvesn? kapitalo jud?jim? tarp valstybi? nari? ir tre?i?j? ?ali? ir nepažeisdama kit? EB sutarties skyri?, Taryba, remdamasi Europos Bendrij? Komisijos pasi?lymu, gali kvalifikuota bals? dauguma nustatyti priemonės d?l kapitalo jud?jimo ? tre?i?sias šalis ir iš j?, susijusias su tiesiogin?mis investicijomis, apiman?iomis ir investicijas ? nekilnojam?j? turt?, su ?sisteigimu, finansini? paslaug? teikimu ar vertybini? popieri? ?sileidimu ? kapitalo rinkas. Šios 2 dalies antrasis sakiny? numato, kad bals? vieningumo reikalaujama pagal ši? dal? nustatant priemonės, kurios reikšt? atžang? Bendrijos teis?je liberalizuojant kapitalo jud?jim? ? tre?i?sias šalis ar iš j?.

25 Min?to sprendimo *Sanz de Lera ir kt.* 48 punkte Teisingumo Teismas nusprend?, kad EB sutarties 73b straipsnio 1 dalies (dabar EB 56 straipsnio 1 dalis) nuostatomis kartu su EB sutarties 73c straipsniu ir 73d straipsnio 1 dalies b punktu (dabar atitinkamai EB 57 straipsnis ir EB 58 straipsnio 1 dalies b punktas) galima remtis nacionaliniame teisme ir jos gali lemti joms prieštaraujan?i? nacionalini? taisykli? netaikym?.

26 Taigi Teisingumo Teismas pripažino EB 56 straipsnio 1 dalies tiesiogin? veikim?, nedarydamas skirtumo tarp kapitalo jud?jimo kategorij?, kurios numatytos EB 57 straipsnio 1 dalyje, ir joje nenumatyt? kategorij?. Iš tikr?j? Teisingumo Teismas nusprend?, kad EB 57 straipsnio 1 dalyje numatyta išimtis negali sudaryti kli?ties tam, kad EB 56 straipsnio 1 dalimi privatiems asmenims b?t? suteiktos teis?s, kuriomis jie gal?t? remtis teismuose (min?to sprendimo *Sanz de Lera ir kt.* 47 punktus).

27 Iš to matyti, kad, kalbant apie kapitalo jud?jim? tarp valstybi? nari? ir tre?i?j? ?ali?, EB 56 straipsnio 1 dalimi kartu su EB 57 ir EB 58 straipsniais galima remtis nacionaliniame teisme ir ši dalis gali lemti jai prieštaraujan?i? nacionalini? taisykli? netaikym?, neatsižvelgiant ? nagrin?jamo kapitalo jud?jimo kategorij?.

D?l kapitalo jud?jimo tarp valstybi? nari? ir tre?i?j? ?ali? apribojimo s?vokos

28 Pirmiausia reikia atsakyti ? *Skatteverket* bei Švedijos, Vokietijos, Pranc?zijos ir Nyderland?

vyriausybę argumentus, pagal kuriuos EB 56 straipsnio 1 dalyje numatyta kapitalo judėjimo apribojimo sąvoka santykiuose tarp valstybių narių bei trečiųjų šalių ir santykiuose tarp valstybių narių neturi būti aiškinama vienodai.

29 Vokietijos, Prancūzijos ir Nyderlandų vyriausybės pabrėžia, kad priešingai kapitalo judėjimo tarp valstybių narių liberalizavimui, kurio tikslas yra įgyvendinti vidaus rinką, laisvo kapitalo judėjimo principo taikymo išplėtimas santykiams tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių yra susijęs su Ekonominės ir pinigų sąjungos kėlimu. Visos minėtos vyriausybės pabrėžia, kad EB 56 straipsnio 1 dalyje numatyto draudimo laikymasis santykiuose su trečiosiomis šalimis lemtų Europos Bendrijos taikomą vienašalį liberalizavimą, nes Bendrijai nebūtų suteikta garantija, kad atitinkamos trečiosios šalys taikys lygiavertį liberalizavimą, o santykiuose su trečiosiomis šalimis nebūtų nacionalinių nuostatų derinimo priemonių, būtų tiesioginiai mokesčiai srityje.

30 Vokietijos ir Nyderlandų vyriausybės taip pat tvirtina, kad jei laisvo kapitalo judėjimo principas būtų vienodai aiškinamas santykiuose su trečiosiomis šalimis ir Bendrijos viduje, pastaroji prarastų galimybę derintis su šiomis šalimis dėl liberalizavimo, nes toks liberalizavimas jau savaime ir vienašališkai atvertų Bendrijos rinką trečiosioms šalims. Jos šiuo atžvilgiu pabrėžia, kad su laisvu kapitalo judėjimu susijusi sąlyga, kurios numatytos su trečiosiomis šalimis sudarytuose asociacijų susitarimuose, apimtis dažnai yra ribotesnė nei EB 56 straipsnio sąlygos apimtis, o tai netektų prasmės, jei ši nuostata būtų vienodai griežtai taikoma santykiams su trečiosiomis šalimis ir santykiams Bendrijos viduje.

31 Kaip savo išvados 74–77 punktuose pažymėjo generalinis advokatas, net jeigu kapitalo judėjimo liberalizavimas su trečiosiomis šalimis iš tikrųjų gali turėti kitą tikslą nei įgyvendinti vidaus rinką, pavyzdžiui, užtikrinti bendrosios Bendrijos valiutos patikimumą pasaulio finansų rinkose ir išlaikyti pasaulinio lygio finansų centrus valstybėse narėse, reikia konstatuoti, kad kai laisvo kapitalo judėjimo principas EB 56 straipsnio 1 dalimi buvo išplėstas kapitalo judėjimui tarp trečiųjų šalių ir valstybių narių, valstybės narės nusprendė tame pačiame straipsnyje ir tokia pačia formuluote šį principą tvirtinti kapitalo judėjimui Bendrijos viduje ir kapitalo judėjimui, susijusiam su santykiais su trečiosiomis šalimis.

32 Be to, kaip taip pat savo išvados 78–83 punktuose pažymėjo generalinis advokatas, iš visų sutarties skyriuje dėl kapitalo ir mokymų numatytų nuostatų matyti, kad siekdamas atsižvelgti į tai, jog kapitalo judėjimo liberalizavimo tikslas ir teisinis kontekstas skiriasi pagal tai, ar kalbama apie santykius tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių, ar laisvą kapitalo judėjimą tarp valstybių narių, valstybės narės manė, kad būtina numatyti apsaugos sąlygas ir leidžiančias nukrypti nuostatas, kurios taikomos specialiai kapitalo judėjimui trečiųjų šalių ar iš jų.

33 Iš tikrųjų, be išimties, numatytos EB 57 straipsnio 1 dalyje tam tikriems kapitalo judėjimo trečiųjų šalių ar iš jų 1993 m. gruodžio 31 d. pagal nacionalinę teisę arba Bendrijos teisę galiojantiems apribojimams, EB 59 straipsnis suteikia Tarybai teisę imtis apsaugos priemonių tais atvejais, kai susidarius išimtinėmis aplinkybėmis dėl minėto kapitalo judėjimo trečiųjų šalių ar iš jų Ekonominės ir pinigų sąjungos veikimui kyla arba gali kilti dideli sunkumai. Be to, EB 60 straipsnio 1 dalis leidžia Tarybai trečiųjų šalių atžvilgiu imtis reikalingų neatidėliotinų priemonių, jei 301 straipsnyje numatytais atvejais manoma, kad Bendrijai reikia imtis veiksmų. Galiausiai EB 60 straipsnio 2 dalis numato valstybei narei galimybę tol, kol Taryba nėra nusprendusi priemonių pagal šio straipsnio 1 dalį, dėl rimtų politinių priežasčių ir esant skubiam reikalui trečiosios šalies atžvilgiu imtis vienašališkų priemonių, taikomų kapitalo judėjimui.

34 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad, priešingai nei teigia Vokietijos vyriausybė, iš sąlygų, kurios taikomos EB 57 straipsnio 2 dalimi Tarybai suteiktai teisei priimti priemones, susijusias su šioje nuostatoje išvardytomis kapitalo judėjimo trečiųjų šalių ar iš jų kategorijomis, negalima daryti išvados, kad minėtos kategorijos nepatenka į EB 56 straipsnio 1 dalyje numatyto draudimo

taikymo sritį. Iš tikrųjų EB 57 straipsnio 2 dalis turi būti skaitoma kartu su to paties straipsnio 1 dalimi ir tik Tarybai leidžia priimti su minėtomis kapitalo judėjimo kategorijomis susijusias priemones, kai nėra galimybės prieš Tarybą remtis nacionaliniais arba Bendrijų apribojimais, kurių tolesnis taikymas aiškiai numatytas šioje 1 dalyje.

35 Kaip savo išvados 86 punkte pažymėjo generalinis advokatas, apribojimai, kuriuos pagal EB 57 straipsnio 1 dalį gali taikyti valstybės narės ir Bendrija kapitalo judėjimui trečiųsias šalis ar iš jų, papildo ne tik EB 59 ir EB 60 straipsnyje numatytuosius, bet taip pat tuos, kurie išplaukia iš priemonių, kurių pagal EB 58 straipsnio a ir b dalis mės valstybės narės arba kurios yra kitaip pateisinamos privalomu bendrojo intereso pagrindu.

36 Be to, iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad apimtis, kuria valstybės narėsms leidžiama taikyti kai kurias su kapitalo judėjimu susijusias ribojančias priemones, negali būti nustatyta neatsižvelgiant į daugumos Teisingumo Teismui pastabas pateikusių vyriausybę pabrėžtą aplinkybę, kad kapitalo judėjimas trečiųsias šalis ar iš jų vyksta teisiniame kontekste, kuris skiriasi nuo kapitalo judėjimo Bendrijos viduje teisinio konteksto.

37 Dėl tarp Europos Sąjungos valstybių narių egzistuojančio teisinio integravimosi lygio, ir ypač dėl egzistuojančių Bendrijos teisės aktų, kuriais siekiama, kad nacionalinės mokesčių institucijos bendradarbiautų, kaip antai Direktyva 77/799/EEB, ekonominei veiklai su Bendrijos masto užsienio elementais valstybės narės taikomas apmokestinimas ne visada yra panašus į tą, kuris taikomas ekonominei veiklai, susijusiai su santykiškai tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių (2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rink. p. I-11753, 170 punktas). Teisingumo Teismo nuomone, negali būti atmesta valstybės narės galimybė rodyti, jog kapitalo judėjimo trečiųsias šalis ar iš jų apribojimas pateisinamas motyvu, nurodytu tokiomis aplinkybėmis, kuriomis šis motyvas negalėtų pagrįstai pateisinti kapitalo judėjimo tarp valstybių narių apribojimo (minėto sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 171 punktas).

38 Dėl šių motyvų Vokietijos ir Nyderlandų vyriausybę pateiktas argumentas, kad jei kapitalo judėjimo apribojimo sėvoka būtų aiškinama vienodai santykiuose tarp valstybių narių bei trečiųjų šalių ir santykiuose tarp valstybių narių, Bendrija vienašališkai atvertų Bendrijos rinką trečiosioms šalims, netekdama galimybės derėtis, reikalingos tam, kad šios šalys taip pat taikytų tokį liberalizavimą, nėra lemiamas.

39 Kadangi kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių sėvoka jau išaiškinta, reikia išanalizuoti, ar teisės aktas, nagrinėjamas pagrindinėje byloje, turi būti laikomas tokiu apribojimu, ir atsakius teigiamai, ar jis gali būti objektyviai pateisinamas remiantis sutarties nuostatomis arba privalomais bendrojo intereso pagrindais.

Dėl kapitalo judėjimo apribojimo buvimo

40 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad tarp EB 56 straipsnio 1 dalimi draudžiamą laisvo kapitalo judėjimo apribojimo priemonių yra tos, kurios gali atgrasyti ne rezidentus investuoti valstybėje narėje arba atgrasyti minėtos valstybės narės rezidentus investuoti kitose valstybėse narėse (žr. minėto sprendimo *van Hilten-van der Heijden* 44 punktą ir 2007 m. sausio 25 d. Sprendimo *Festersen*, C-370/05, Rink. p. I-1129, 24 punktą).

41 Šiuo atveju pagal 42 skyriaus 16 a. straipsnį Švedijoje reziduojantys mokesčių mokėtojai atleidžiami nuo mokesčių už Švedijoje ar kitoje EEE valstybėje narėje įsteigtos akcinės bendrovės dukterinės bendrovės akcijomis paskirstytus dividendus, bet atsisakoma jiems taikyti tokį atleidimą nuo mokesčių, kai tokius dividendus skirsto trečiojoje šalyje, kuri nėra EEE valstybė narė, įsteigta bendrovė, nebent ši trečioji šalis su Švedijos Karalyste sudariusi sutartį, kurioje numatytas keitimasis informacija.

42 Toks teisės aktas atgraso Švedijoje reziduojančius mokesčių mokėtojus investuoti savo kapitalą į bendroves, kurios įsteigtos už EEE ribų. Iš tikrųjų tiek, kiek dividendai, kuriuos tokios bendrovės išmoka Švedijos rezidentams, mokesčių prasme yra vertinami mažiau palankiai nei tie, kuriuos išmoka EEE valstybėje narėje įsteigta bendrovė, Švedijoje reziduojantiems investuotojams pirmąją bendrovei akcijos yra mažiau patrauklios, nei EEE valstybėje įsteigta bendrovei akcijos (šiuo atžvilgiu žr. minėto sprendimo *Verkooijen* 34 ir 35 punktus ir minėto sprendimo *Manninen* 22 ir 23 punktus bei, kalbant apie kapitalo judėjimą tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių, minėto sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 166 punktą).

43 Taigi pagrindinėje byloje nagrinėjamas teisės aktas sudaro kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių apribojimą, kurį iš esmės draudžia EB 56 straipsnio 1 dalis.

44 Prieš pradedant nagrinėti, ar, kaip tai teigia *Skatteverket* ir Teisingumo Teismui pastabas pateikusios vyriausybės, minėtas apribojimas gali būti pagrįstas privalomu bendrojo intereso pagrindu, reikia atsakyti, ar Italijos vyriausybės pateiktas argumentas, kad šiam apribojimui taikoma EB 57 straipsnio 1 dalyje numatyta išimtis.

Dėl EB 57 straipsnio 1 dalyje numatytos išimties taikymo

45 Kaip buvo priminta šio sprendimo 23 punkte, pagal EB 57 straipsnio 1 dalį 56 straipsnis neklaido taikyti trečiosioms šalims 1993 m. gruodžio 31 d. pagal nacionalinę ar Bendrijos teisę galiojusį apribojimą, nustatytą kapitalo judėjimui trečiųjų šalių ar iš jų, susijusiam su tiesioginėmis investicijomis, apimančiomis ir investicijas nekilnojamąjį turtą, su įsisteigimu, finansinių paslaugų teikimu ar vertybinių popierių įsigijimu ir kapitalo rinkas.

46 Kapitalo judėjimo apribojimas, kurį sudaro mažiau palankus užsienio kilmės dividendų mokestinis vertinimas, patenka į „tiesioginių investicijų“ sąvoką EB 57 straipsnio 1 dalies prasme tiek, kiek jis susijęs su bet kokiais fizinių ar juridinių asmenų investicijomis, padedančiomis užmegzti ar palaikyti ilgalaikius ir tiesioginius santykius tarp finansuotojų ir ūmonių, kurių investuojamos lėšos, turint tikslą vykdyti ekonominę veiklą (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 179–181 punktus; 2007 m. gegužės 24 d. Sprendimo *Holböck*, C-157/05, Rink. p. I-0000, 33 ir 34 punktus, taip pat 2007 m. spalio 23 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją*, C-112/05, Rink. p. I-0000, 18 punktą).

47 Kadangi prašyme priimti prejudicinį sprendimą neatmetama galimybė, kad dividendai, kuriuos bendrovė X ketina išmokėti A, yra susiję su tokiomis investicijomis, reikia išnagrinėti, ar tokie teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, gali patekti į EB 57 straipsnio 1 dalyje numatytos išimties taikymo sritį kaip 1993 m. gruodžio 31 d. galiojantis apribojimas.

48 Kaip generalinis advokatas pažymėjo savo išvados 110–112 punktuose, 1993 m. gruodžio 31 d. galiojusio apribojimo s?voka reiškia, kad su nagrin?jamu apribojimu susijusios teis?s nuostatos nuo šios datos nenutr?kstamai yra aptariamoms valstyb?s nar?s teisin?s sistemos dalis. Iš tikr?j?, jeigu b?t? kitaip, valstyb? nar? gal?t? bet kuriuo momentu iš naujo ?vesti kapitalo jud?jimo ? tre?i?sis šalis ar iš j? apribojimus, kurie nacionalin?je teis?s sistemoje galiojo 1993 m. gruodžio 31 d., bet nebuvo palikti.

49 Teisingumo Teismas išreišk? panaš? poži?r?, kai jo buvo prašoma nuspr?sti d?l EB 57 straipsnio 1 dalyje numatytos išimties taikymo kapitalo jud?jimo apribojimams, kurie valstyb?s nar?s teis?s sistemoje galiojo 1993 m. gruodžio 31 dien?. Iš tikr?j?, nors Teisingumo Teismas sutiko, kad nacionalin? priemon?, priimta po šios datos, vien d?l šio fakto n?ra automatiškai nepatenkanti ? min?toje 1 dalyje numatyt? leidžian?i? nukrypti tvark?, jis ši? galimyb? suprato kaip apiman?i? nuostatas, kurios savo esme yra tapa?ios ankstesniems teis?s aktams arba kurios tik sumažina ar panaikina ankstesniuose teis?s aktuose esan?i? naudojimosi Bendrijos teis?je ?tvirtintomis teis?mis ir laisv?mis kli?t?, ta?iau neapiman?i? nuostat?, kurios grindžiamos kitokia nei ankstesn? teis? logika ir ?tvirtina naujas proced?ras (žr. šiuo klausimu min?to sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 192 punkt? ir min?to sprendimo *Holböck* 41 punkt?). Tai darydamas Teisingumo Teismas netur?jo omenyje iš esm?s tapa?i? 1993 m. gruodžio 31 d. galiojusiems teis?s aktams nuostat?, kuriomis iš naujo ?vesta laisvo kapitalo jud?jimo kli?tis, kurios nebebuvo panaikinus ankstesnius teis?s aktus.

50 Šuo atveju reikia konstatuoti, kad ?statymo 42 skyriaus 16 straipsnio ?sigaliojimo 1992 m. dien? pagal š? straipsn? dukterin?s bendrov?s akcijomis išmokamiems dividendams numatytas atleidimas nuo mokes?io jau nebuvo taikomas dividendams, kuriuos išmok?davo bendrov?s, ?steigtos tre?iosiose šalyse, kurios su Švedijos Karalyste nebuvo sudariusios sutarties d?l keitimosi informacija. Iš tikr?j? iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad min?t? dat? šis atleidimas nuo mokes?io buvo taikomas tik Švedijoje ?steigt? bendrovi? išmokamiems dividendams.

51 Tiesa, kad su atleidimu nuo mokes?io susijusios nuostatos nuo 1994 m. buvo panaikintos, v?liau, nuo 1995 m., v?l ?vestos, o 2001 m. išpl?stos dividendams, kuriuos išmok?davo bendrov?s, ?steigtos EEE valstyb?je nar?je arba kitoje valstyb?je, su kuria Švedijos Karalyst? buvo sudariusi sutart?, kurioje numatytas keitimasis informacija. Ta?iau, kaip teigia Italijos vyriausyb?, šis atleidimas nuo mokes?io nenutr?kstamai, bent jau nuo 1992 m., buvo netaikomas dividendams, kuriuos išmok?davo tre?iojoje šalyje, ne EEE nar?je, kuri nesudariusi su Švedijos Karalyste tokios sutarties, ?steigtoms bendrov?ms.

52 Šiomis aplinkyb?mis ?statyme numatyto atleidimo nuo mokes?io nuo 1992 m. netaikymas dividendams, kuriuos išmoka bendrov?s, ?steigtos tre?iojoje šalyje, ne EEE nar?je, kuri su Švedijos Karalyste nesudariusi keitimosi informacija sutarties, turi b?ti laikomas 1993 m. gruodžio 31 d. galiojusi apribojimu EB 57 straipsnio 1 dalies prasme bent jau tiek, kiek šie dividendai susij? su tiesiogin?mis investicijomis ? dividendus išmoka?i? bendrov?, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

53 Kadangi iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? nematyti, kad aptariamieji dividendai susij? su tiesiogin?mis investicijomis, reikia patikrinti, ar tokie nacionalin?s teis?s aktai, kaip antai nagrin?jamas pagrindin?je byloje, gali b?ti pateisinami privalomu bendrojo intereso pagrindu.

D?l pateisinimo, susijusio su b?tinybe užtikrinti mokes?i? kontrol?s veiksmingum?

54 *Skatteverket* bei Švedijos, Danijos, Vokietijos, Ispanijos, Pranc?zijos, Italijos, Nyderland? ir

Jungtinės Karalystės vyriausybės teigimu, atsisakymas taikyti 42 skyriaus 16 straipsnyje numatytą atleidimą nuo mokesčių, kai dividendus išmoka bendrovė, susisteigusi trečiojoje šalyje, su kuria Švedijos Karalystė nesudariusi mokesčių sutarties, kurioje numatytas keitimasis informacija, yra pateisinamas būtinybe užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą. Iš tikrųjų trečiosios šalies atžvilgiu Švedijos mokesčių administratorius negali pasinaudoti Direktyvoje 77/799 numatyta kompetentingų institucijų tarpusavio pagalba. Be to, nei sutartyje, nei protokole nėra nuostatų dėl pasikeitimo informacija, panašios numatytą Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) parengtos pavyzdinės sutarties 26 straipsnyje. Taigi, net jeigu mokesčių mokėtojas turi informaciją, reikalingą rodyti, kad minėtame 16 straipsnyje reikalaujamos sąlygos yra vykdytos, mokesčių administratorius dar turi patikrinti pateiktą rodymą gali, o tai būtų neįmanoma, jeigu pastarasis neturėtų gali priversti dividendus išmokančios bendrovės susisteigimo valstybės kompetentingas institucijas bendradarbiauti.

55 Pagal EB 58 straipsnio 1 dalies b punktą EB 56 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybių narių teisės imtis visą reikalingą priemonę, kad būtų užkirstas kelias nacionalinių statymų ir kitų teisės aktų pažeidimams, ypač apmokestinimo srityje. Teisingumo Teismas pripažino, kad būtinybė užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą yra privalomas bendrojo intereso pagrindas, galintis pateisinti naudojimosi Sutartimi garantuojamomis laisvėmis apribojimą (1997 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Futura Participations ir Singer*, C-250/95, Rink. p. I-2471, 31 punktas; 2004 m. liepos 15 d. Sprendimo *Lenz*, C-315/02, Rink. p. I-7063, 27 ir 45 punktai ir 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, Rink. p. I-8203, 47 punktas).

56 Kad ribojanti priemonė būtų pateisinta, ji turi atitikti proporcingumo principą, t. y. turi būti tinkama ja siekiamo tikslo gyvendinimui užtikrinti ir neviršyti to, kas būtina šiam tikslui pasiekti (žr., be kita ko, 2004 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-334/02, Rink. p. I-2229, 28 punktą).

57 A ir Komisijos teigimu, pagrindinėje byloje nagrinėjamas teisės aktas yra neproporcingas siekiamo tikslo atžvilgiu, nes Švedijos mokesčių institucijos gali iš mokesčių mokėtojo reikalauti, kad jis pateiktų rodymą, jog šiais teisės aktais numatytos reikalaujamos atleidimo nuo mokesčių taikymo sąlygos yra vykdytos. Tiek, kiek toks atleidimas nuo mokesčių yra susijęs su dividendais, išmokamais bendrovės, kurios akcijos kotiruojamos vertybinėje popierio biržoje, tam tikra informacija taip pat gali būti gauta tikrinant duomenis, kuriuos tokia bendrovė pagal teisės aktus privalo pavišinti.

58 Kaip pažymi A ir Komisija, kalbėdamas apie nacionalinės teisės aktus, ribojančius naudojimąsi viena iš Sutartimi garantuojamų laisvių, Teisingumo Teismas nusprendė, kad valstybė narė, siekdama pateisinti atsisakymą taikyti mokesčių lengvatą, negali remtis negalėjimu prašyti kitos valstybės narės bendradarbiauti tiriant arba renkant informaciją. Iš tiesų, net jeigu sunku patikrinti mokesčių mokėtojo pateiktą informaciją, ypač dėl Direktyvos 77/799 8 straipsnyje numatytą keitimąsi informacija ribų, atitinkamoms mokesčių institucijoms niekas netrukdo reikalauti iš mokesčių mokėtojo pateikti rodymą, kurie, jų nuomone, reikalingi atitinkamoms rinkliavoms bei mokesčiams teisingai nustatyti, ir, jei reikia, atsisakyti taikyti prašomą atleidimą nuo mokesčių, jei tokie rodymai nepateikta (šiuo klausimu žr. 1992 m. sausio 28 d. Sprendimo *Bachmann*, C-204/90, Rink. p. I-249, 20 punktą; 2007 m. sausio 30 d. Sprendimo *Komisija prieš Daniją*, C-150/04, Rink. p. I-1163, 54 punktą bei 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *ELISA*, C-415/05, Rink. p. I-0000, 94 ir 95 punktus).

59 Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas nusprendė, jog *a priori* negalima paneigti galimybes, kad mokesčių mokėtojas galės pateikti tinkamus patvirtinamuosius dokumentus, leidžiančius apmokestinančios valstybės narės mokesčių institucijoms aiškiai ir tiksliai patikrinti, kad jis neketina vengti mokesčių arba sukčiauti (šiuo klausimu žr. 1999 m. liepos 8 d. Sprendimo *Baxter ir kt*

., C?254/97, Rink. p. I?4809, 19 ir 20 punktus, 2005 m. kovo 10 d. Sprendimo *Laboratoires Fournier*, C?39/04, Rink. p. I?2057, 25 punkt? ir min?to sprendimo ELSA 96 punkt?).

60 Ta?iau ši teismo praktika, susijusi su naudojimosi jud?jimo laisv?mis Bendrijoje apribojimais, negali b?ti taikoma visa apimtimi kapitalo jud?jimui tarp valstybi? nari? ir tre?i?j? ?ali?, nes tokie apribojimai yra susij? su kitu teisiniu kontekstu nei byloje, kuriose priimti dviejuose ankstesniuose punktuose pamin?ti sprendimai.

61 I? tikr?j?, pirma, santykiai tarp valstybi? nari? klostosi bendrame teisiniame kontekste, kuriam b?dinga tai, kad yra Bendrijos teis?s aktai, kaip antai Direktyva 77/799, kuri nustat? abipuses savitarpio pagalbos pareigas. Net jeigu srityse, kurioms taikoma ši direktyva, pareigai pagalb?ti yra nustatytos ribos, ši direktyva nustato bendradarbiavimo tarp valstybi? nari? kompetenting? institucij? pagrind?, kurio n?ra tarp ši? institucij? ir tre?iosios ?alies kompetenting? institucij?, kai pastaroji ?alis neprisi?musi joki? savitarpio pagalbos ?sipareigojim?.

62 Antra, kaip pa?ym?jo generalinis advokatas savo i?svados 141–143 punktuose, kalbant apie patvirtinamuosius dokumentus, kuriuos gali pateikti mokes?i? mok?tojas ir kurie leist? mokes?i? institucijoms patikrinti, ar nacionalin?s teis?s aktuose numatytos s?lygos yra ?vykdytos, Bendrijos derinimo priemon?s, taikomos valstyb?se nar?se bendrovi? apskaitos srityje, mokes?i? mok?tojui suteikia galimyb? pateikti patikimus ir patikrintinus duomenis, susijusius su kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos bendrov?s strukt?ra arba veikla, ta?iau tokia galimyb? mokes?i? mok?tojui n?ra u?tikrinta tre?iojoje ?alyje, kuri neprivalo taikyti ši? Bendrijos teis?s akt?, ?steigtos bendrov?s at?vilgiu.

63 I? to išplaukia, kad kai pagal valstyb?s nar?s teis?s aktus mokes?i? lengvatos suteikimas priklauso nuo to, ar ?vykdytos s?lygos, kuri? laikym?si galima patikrinti tik gavus informacijos iš tre?iosios ?alies kompetenting? institucij?, iš esm?s yra teis?ta, jog ši valstyb? nar? atsisako suteikti toki? lengvat?, ypa? jeigu d?l to, kad ši tre?ioji ?alis neturi sutartin?s pareigos pateikti informacij?, ne?manoma ?ios informacijos gauti iš min?tos ?alies.

64 Pagrindin?je byloje *Skatteverket* bei ?vedijos vyriausyb? tvirtina, kad ?vedijos mokes?i? administratorius negali patikrinti, ar buvo laikytasi ?statymo 42 skyriaus 16 straipsnyje numatyt? pirmosios, tre?iosios, ketvirtosios ir šeštosios s?lyg?, t. y. ar buvo ?vykdyti reikalavimai, pagal kuriuos dividendai turi b?ti išmokami proporcingai turim? akcij? patronuojan?ioje bendrov?je skai?iui, turi b?ti paskirstomos visos patronuojan?iai bendrovei priklausan?ios dukterin?s bendrov?s akcijos ir paskirs?ius jokiai tai pa?iai grupei kaip ir patronuojanti bendrov? priklausan?iai bendrovei neturi priklausyti dukterin?s bendrov?s akcij? ir dukterin?s bendrov?s arba jos kontroliuojam? bendrovi? pagrindin? veikla turi b?ti pramoninio arba komercinio pob?džio.

65 Š? klausim? turi ?vertinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

66 Tas pats taikytina ir klausimui, ar protokolas ir susitarimas leidžia ?vedijos mokes?i? administracijai gauti informacij?, kuri jai reikalinga min?tam 16 straipsniui ?gyvendinti. I? tikr?j?, nors *Skatterättsnämnden* man?, kad susitarimas gali leisti jai gauti reikaling? informacij?, iš Teisingumo Teismo prašymu ?vedijos vyriausyb?s pateikt? dokument? ir paai?kinim? matyti, kad vienintel? informacija, kuri gali b?ti gauta iš ?veicarijos valdžios institucij?, yra ta, kuri reikalinga geram sutarties taikymui.

67 Atsi?velgiant ? tai, kas išd?styta, ? u?duot? klausim? reikia atsakyti taip, kad EB 56 ir 58 straipsniai turi b?ti ai?kinami kaip nedraudžiantys valstyb?s nar?s teis?s akt?, pagal kuriuos atleidimas nuo pajam? iš dukterin?s bendrov?s akcijomis išmokam? dividend? mokes?io gali b?ti taikomas, tik jeigu dividendus išmokanti bendrov? yra ?steigta Europos Ekonomin?s Erdv?s valstyb?je nar?je arba kitoje valstyb?je, su kuria apmokestinimo valstyb? nar? yra sudariusi

mokesčių sutartį, kurioje numatytas keitimasis informacija, kai šiam atleidimui nuo mokesčių taikomos sąlygos, kurių laikymąsi šios valstybės narės kompetentingos institucijos gali patikrinti tik gavusios informaciją iš dividendus išmokančios bendrovės įsisteigimo valstybės.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

68 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (didžioji kolegija) nusprendžia:

EB 56 ir 58 straipsniai turi būti aiškinami kaip nedraudžiantys valstybės narės teisės aktų, pagal kuriuos atleidimas nuo pajamų iš dukterinės bendrovės akcijomis išmokamų dividendų mokesčių gali būti taikomas, tik jeigu dividendus išmokanti bendrovė yra įsteigta Europos Ekonominės Erdvės valstybėje narėje arba kitoje valstybėje, su kuria apmokestinimo valstybė narė yra sudariusi mokesčių sutartį, kurioje numatytas keitimasis informacija, kai šiam atleidimui nuo mokesčių taikomos sąlygos, kurių laikymąsi šios valstybės narės kompetentingos institucijos gali patikrinti tik gavusios informaciją iš dividendus išmokančios bendrovės įsisteigimo valstybės.

Parašai.

* Proceso kalba: švedų.