

Sprawa C-101/05

Skatteverket

przeciwko

A

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Regeringsrätten)

Swobodny przepływ kapitału – Ograniczenia w przepływie kapitału pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi – Podatek od dochodów kapitałowych – Dywidendy otrzymane przez spółkę mającą siedzibę w państwie należącem do EOG – Zwolnienie – Dywidendy otrzymane przez spółkę mającą siedzibę w państwie trzecim – Zwolnienie uzależnione od istnienia konwencji podatkowej przewidującej wymianę informacji – Skuteczność kontroli podatkowych

Streszczenie wyroku

1. *Swobodny przepływ kapitału – Postanowienia traktatu*

(art. 56 ust. 1 WE, art. 57 ust. 1 WE, art. 58 WE)

2. *Swobodny przepływ kapitału – Ograniczenia*

(art. 56 ust. 1 WE)

3. *Swobodny przepływ kapitału – Ograniczenia w przepływie kapitału do lub z państw trzecich*

(art. 57 ust. 1 WE)

4. *Swobodny przepływ kapitału – Ograniczenia – Przepisy podatkowe – Podatki dochodowe*

(art. 56 WE, 58 WE)

1. W odniesieniu do przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi art. 56 ust. 1 WE w związku z art. 57 WE i 58 WE może być powoływany przed sądami krajowymi i powodowa, i nie zostaną zastosowane sprzeczne z nim przepisy krajowe, niezależnie od danej kategorii przepływu kapitału. W istocie art. 56 ust. 1 WE ma bezpośredni skutek, bez dokonywania różnic pomiędzy kategoriami przepływu kapitału, które należą lub nie należą do zakresu art. 57 ust. 1 WE, ponieważ wyjątek przewidziany we wskazanym przepisie nie może ograniczać tego, iż art. 56 ust. 1 WE przyznaje jednostkom prawa, na które mogą powoływać się przed sądami krajowymi.

(por. pkt 26, 27)

2. Pojęcie ograniczenia przepływu kapitału musi być interpretowane w taki sam sposób w stosunkach pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi jak w stosunkach pomiędzy państwami członkowskimi. W istocie nawet jeżeli liberalizacja przepływów kapitałowych z państwami trzecimi może oczywiście dążyć do osiągnięcia innych celów niż

urzeczywistnienie rynku wewnętrznego, takich jak w szczególności zapewnienie wiarygodności jednej walucie wspólnotowej na światowych rynkach finansowych i utrzymanie w państwach członkowskich centrów finansowych o światowym zasięgu, to jednak należy stwierdzić, że w momencie gdy zasada swobodnego przepływu kapitału została rozciągnięta przez art. 56 ust. 1 WE na przepływ kapitału pomiędzy państwami trzecimi a państwami członkowskimi, państwa członkowskie opowiedziały się za ustanowieniem tej zasady w tym samym artykule i w ten sam sposób w odniesieniu do przepływów kapitału, które mają miejsce wewnątrz Wspólnoty, oraz tych, które dotyczą stosunków z państwami trzecimi. Ponadto ze wszystkich przepisów traktatu znajdujących się w rozdziale dotyczącym kapitału i płaconości wynika, że w celu uwzględnienia okoliczności, iż cel i kontekst prawny różni się w zależności od tego, czy chodzi o stosunki pomiędzy państwami członkowskimi i państwami trzecimi, czy o swobodny przepływ kapitału pomiędzy państwami członkowskimi, państwa członkowskie uznały za konieczne przewidzenie klauzul ochronnych i derogacyjnych, mających zastosowanie w szczególności do przepływu kapitału z lub do państw trzecich.

(por. pkt 31, 32, 38)

3. Pojęcie ograniczenia istniejącego w dniu 31 grudnia 1993 r., takie jak to, o którym mowa w art. 57 ust. 1 WE, zakłada, że ramy prawne, w które wpisuje się rozpatrywane ograniczenie, w sposób nieprzerwany po tej dacie stanowi część krajowego porządku prawnego. W tym względzie przepis krajowy przyjęty po tej dacie nie jest tylko z uwagi na samą okoliczność, która należy rozumieć jako obejmującą przepisy, które zasadniczo są takie same jak przepisy wcześniejsze lub ograniczają się do zmniejszenia lub zniesienia przeszkody w wykonywaniu praw i swobód wspólnotowych znajdujących się w przepisach poprzednio obowiązujących, automatycznie. Natomiast z tego systemu wyłączone są przepisy, które opierają się na innym sposobie rozumowania niż przepisy wcześniejsze i wprowadzają nowe procedury. Nie dotyczy to zatem przepisów, które będąc zasadniczo takie same jak przepisy istniejące w dniu 31 grudnia 1993 r., ponownie wprowadziły przeszkodę w swobodnym przepływie kapitału, która w następstwie uchylenia wcześniejszych przepisów już nie istniała.

(por. pkt 48, 49)

4. Artykuły 56 WE i 58 WE powinny być interpretowane w ten sposób, iż nie sprzeciwiają się one przepisom państwa członkowskiego, na podstawie których zwolnienie z podatku dochodowego dywidend wypłacanych w formie akcji spółki zależnej może być przyznawane tylko wtedy, gdy spółka dokonująca wypłaty ma siedzibę w państwie członkowskim Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG) lub w państwie, z którym państwo członkowskie opodatkowania zawarło konwencję podatkową przewidującą wymianę informacji, jeżeli owo zwolnienie uzależnione jest od warunków, których spełnienie może zostać zweryfikowane przez właściwe organy tego państwa członkowskiego jedynie w drodze uzyskania informacji od państwa siedziby spółki dokonującej wypłaty.

O ile uregulowanie takie stanowi ograniczenie przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi i państwami trzecimi, ponieważ skutkuje ono zniechęceniem podatników będących rezydentami danego państwa członkowskiego do inwestowania kapitału w spółkach mających siedzibę poza EOG, może ono jednak być uzasadnione koniecznością zagwarantowania skuteczności kontroli podatkowych pod warunkiem zachowania zgodności z zasadą proporcjonalności, w tym znaczeniu, że powinno być ono właściwe dla zagwarantowania realizacji zamierzonego przez cel i nie powinno wychodzić poza to, co jest konieczne dla jego osiągnięcia. Rzeczywiście państwo członkowskie nie może powoływać się na niemożliwość domagania się współpracy ze strony innego państwa członkowskiego w celu przeprowadzenia dochodów lub zebrania informacji w celu uzasadnienia odmowy korzyści podatkowej. Jednakże

zasada ta dotycz?ca ogranicze? w wykonywaniu swobód przep?ywu w obr?bie Wspólnoty nie mo?e zosta? w ca?o?ci transponowana do przep?ywu kapita?u pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi a pa?stwami trzecimi, poniewa? takie rodzaje przep?ywów wpisuj? si? w inny kontekst prawny ni? kontekst przep?ywów kapita?ów pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi. W zwi?zku z tym, je?eli uregulowanie danego pa?stwa cz?onkowskiego uzale?nia przyznanie korzy?ci podatkowej od spe?nienia warunków, których przestrzeganie mo?e zosta? zweryfikowane jedynie w drodze uzyskania informacji od w?a?ciwych organów pa?stwa trzeciego, co do zasady prawnie uzasadnione jest odmówienie przez dane pa?stwo cz?onkowskie przyznania takiej korzy?ci, je?eli w szczególno?ci z powodu braku konwencyjnego zobowi?zania dostarczenia przez to pa?stwo trzecie informacji niemo?liwym okazuje si? uzyskanie informacji od tego pa?stwa.

(por. pkt 42, 43, 55 56, 58, 60, 63, 67; sentencja)

WYROK TRYBUNA?U (wielka izba)

z dnia 18 grudnia 2007 r.(*)

Swobodny przep?yw kapita?u – Ograniczenia w przep?ywie kapita?u pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi a pa?stwami trzecimi – Podatek od dochodów kapita?owych – Dywidendy otrzymane przez spółk? maj?c? siedzib? w pa?stwie nale??cym do EOG – Zwolnienie – Dywidendy otrzymane przez spółk? maj?c? siedzib? w pa?stwie trzecim – Zwolnienie uzale?nione od istnienia konwencji podatkowej przewiduj?cej wymian? informacji – Skuteczno?? kontroli podatkowych

W sprawie C?101/05

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Regeringsrätten (Szwecja) postanowieniem z dnia 15 pa?dziernika 2004 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 28 lutego 2005 r., w post?powaniu:

Skatteverket

przeciwko

A.,

TRYBUNA? (wielka izba),

w sk?adzie: V. Skouris, prezes, P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (sprawozdawca) i A. Tizzano, prezesi izb, R. Schintgen, J.N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský, T. von Danwitz, A. Arabadjiev i C. Toader, s?dzowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 12 czerwca 2007 r., rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Skatteverket przez K. Raska, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu A. przez S. Andersson oraz P. Nortofta, adwokater,
- w imieniu rządu szwedzkiego przez K. Wistrand oraz A. Falk, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu duńskiego przez B. Weis Fogh, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lumm, U. Forsthoffa oraz C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu hiszpańskiego przez N. Díaz Abad oraz M. Muñoz Péreza, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu francuskiego przez G. de Bergues'a oraz J. C. Graciet oraz przez C. Jurgensen, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu włoskiego przez I.M. Bragugli, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez P. Gentilego, avvocato dello Stato,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez H.G. Sevenster oraz C. ten Dam oraz przez M. de Gravego, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez C. Jackson oraz T. Harris, działające w charakterze pełnomocników, wspierane przez T. Warda, barrister,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala oraz K. Simonssona, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 11 września 2007 r., wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 56–58 WE.
- 2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach postępowania pomiędzy Skatteverket (szwedzkim organem podatkowym) a A., osobą fizyczną zamieszkałą w Szwecji, dotyczącego odmowy udzielenia przez ten organ zwolnienia z podatku dywidend wypłacanych w formie akcji spółki zależnej przez spółkę mającą siedzibę w państwie trzecim.

Uregulowanie krajowe

- 3 Zgodnie z inkomstskattelagen z 1999 r. (szwedzki ustaw o podatku dochodowym; SFS 1999, nr 1229, zwaną dalej „ustawą”), dywidendy wypłacane osobie fizycznej mającej miejsce zamieszkania w Szwecji przez spółkę akcyjną zazwyczaj podlegają podatkowi dochodowemu w tym państwie członkowskim.

4 W my?l postanowie? art. 16 rozdzia?u 42 ustawy:

„Dywidendy wyp?acane przez szwedzk? spó?k? akcyjn? (spó?k? dominuj?c?) w formie akcji spó?ki zale?nej nie wchodz? w sk?ad dochodu podlegaj?cego opodatkowaniu, pod warunkiem ?e:

- 1) wyp?aty dokonuje si? proporcjonalnie do liczby posiadanych akcji w spó?ce dominuj?cej,
- 2) akcje spó?ki dominuj?cej s? notowane na gie?dzie,
- 3) przydzielone zostaj? wszystkie udzia?y spó?ki dominuj?cej w spó?ce zale?nej,
- 4) w nast?pstwie wyp?aty udzia?y w spó?ce zale?nej nie znajduj? si? w posiadaniu spó?ki nale??cej do tej samej grupy co spó?ka dominuj?ca,
- 5) spó?ka zale?na jest szwedzk? spó?k? akcyjn? lub spó?k? zagraniczn? i
- 6) gówn? dzia?alno?ci? spó?ki zale?nej jest dzia?alno?? o charakterze przemys?owym lub handlowym albo polega ona, bezpo?rednio lub po?rednio na posiadaniu udzia?ów w spó?kach, których dzia?alno?? gówna ma taki charakter i w których spó?ka zale?na posiada bezpo?rednio lub po?rednio udzia?y odpowiadaj?ce liczbie góso?w wy?szej od po?owy liczby góso?w wszystkich udzia?ów w spó?ce”.

5 W chwili wprowadzenia do prawa szwedzkiego tego zwolnienia w 1992 r. dotycz?ce go przepisy mia?y zastosowanie wy?zcznie do zysków wyp?acanych przez szwedzkie spó?ki akcyjne. Po tym, jak zosta?y uchylone w 1994 r., przepisy te zosta?y ponownie wprowadzone do tego prawa od 1995 r.

6 Zgodnie z art. 16a rozdzia?u 42 ustawy, wprowadzonym do prawa szwedzkiego w 2001 r., zwolnienie przewidziane w art. 16 tego rozdzia?u ma zastosowanie tak?e wówczas, gdy wyp?ata w postaci przydzia?u akcji jest dokonywana przez spó?k? zagraniczn? o statucie analogicznym do statutu szwedzkiej spó?ki akcyjnej, która ma siedzib? w pa?stwie nale??cym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego (zwanego dalej „EOG”) lub w pa?stwie, z którym Królestwo Szwecji zawar?o konwencj? podatkow? zawieraj?c? przepisy przewiduj?ce wymian? informacji.

7 W dniu 7 maja 1965 r. Konfederacja Szwajcarska i Królestwo Szwecji zawar?y konwencj? w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w dziedzinie podatku dochodowego i maj?tkowego (zwan? dalej „konwencj?”). Artyku?y 10 i 11 tej konwencji dotycz? systemu opodatkowania dywidend i odsetek.

8 Artyku? 27 konwencji przewiduje procedur? porozumiewania si? w?a?ciwych organów umawiaj?cych si? pa?stw w celu unikania opodatkowania niezgodnego z przepisami tej konwencji, a tak?e w celu rozwi?zania trudno?ci lub wyja?nienia w?tpliwo?ci, które mog? pojawi? si? przy jej interpretacji lub stosowaniu.

9 Z pkt 5 protoko?u z negocjacji i podpisania sporz?dzonego w trakcie zawarcia umowy (zwanego dalej „protoko?em”) wynika, ?e delegacja szwajcarska uzna?a, i? przedmiotem wymiany mog? by? tylko te informacje, które s? niezb?dne dla w?a?ciwego stosowania umowy, oraz takie, które pozwol? na unikni?cie nadu?y? przy jej stosowaniu. Z tego samego pkt 5 wynika, ?e Królestwo Szwecji przyj??o to o?wiadczenie i zrezygnowa?o z wyra?nego przepisu konwencji dotycz?cego wymiany informacji.

10 W dniu 17 sierpnia 1993 r. pomi?dzy Konfederacj? Szwajcarsk? a Królestwem Szwecji zosta?o zawarte porozumienie dotycz?ce wykonania art. 10 i 11 konwencji (zwane dalej

„porozumieniem”). Porozumienie określa tryb postępowania, jakim powinna posługiwać się osoba fizyczna w celu uzyskania zmniejszenia podatku zgodnie z warunkami opodatkowania przewidzianymi w tych artykułach, a także sposób rozpatrywania tych wniosków przez organy podatkowe państw członkowskich.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

11 A. jest akcjonariuszem spółki X, która ma swoją siedzibę w Szwajcarii i zamierza dokonać przydziału akcji posiadanych w jednej ze swoich spółek zależnych. Zwrócił się on do Skatterättsnämnden (komisji ds. prawa podatkowego) o udzielenie pisemnej interpretacji kwestii, czy taki przydział jest zwolniony z podatku dochodowego. Zdaniem A. spółka X ma statut analogiczny do statutu szwedzkiej spółki akcyjnej i poza przesłanką dotyczącą położenia siedziby tej spółki wszystkie przesłanki zwolnienia wymagane przez ustawę zostały spełnione.

12 W doręczonej w dniu 19 lutego 2003 r. interpretacji Skatterättsnämnden odpowiedziała, że zamierzony przez X przydział akcji powinien być zwolniony z podatku dochodowego zgodnie z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobody przepływu kapitału.

13 Zdaniem Skatterättsnämnden obowiązek ten nie wynika z ustawy, ponieważ konwencja nie zawiera zobowiązania Konfederacji Szwajcarskiej do udzielenia niezbędnych informacji szwedzkim organom podatkowym, jednakże znajdujący się w rozdziale 42 art. 16a powinien zostać uznany za ograniczenie swobody przepływu kapitału w rozumieniu art. 56 WE. Takie ograniczenie byłoby oczywiście uzasadnione dla zapewnienia kontroli podatkowych w sytuacjach, w których nie ma zastosowania dyrektywa Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy w administracyjnych państwach członkowskich w zakresie podatków bezpośrednich i pośrednich (Dz.U. L 336, str. 15), zmieniona przez dyrektywę Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. (Dz.U. L 76, str. 1, zwana dalej „dyrektywą 77/799”), niemniej jednak byłoby do tego celu nieproporcjonalne. W rzeczywistości bowiem układ wydaje się przyznawać w pewnym zakresie możliwość uzyskania przez szwedzki organ podatkowy informacji niezbędnych dla stosowania krajowych przepisów podatkowych. Ponadto samemu podatnikowi można dać możliwość wykazania, iż zostały spełnione wszystkie wymagane przez ustawę przesłanki.

14 Skatteverket wniosła skargę na tę pisemną interpretację Skatterättsnämnden do Regeringsrätten.

15 W skardze Skatteverket stwierdziła, że przepisy dotyczące swobodnego przepływu kapitału nie są jasne w zakresie przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi i państwami trzecimi, w szczególności tymi państwami trzecimi, które sprzeciwiają się wymianie informacji dla celów kontroli podatkowych. Ponieważ możliwość uzyskania informacji jest ograniczona, ograniczenie, takie jak ustanowione przez rzeczony art. 16a, może być uzasadnione celem zagwarantowania skuteczności kontroli podatkowych.

16 A. twierdzi z kolei, że przepisy zawarte w protokole i porozumieniu mogą zostać zrównane z przepisem dotyczącym wymiany informacji zawartym w samej konwencji. Znajdujący się w rozdziale 42 art. 16 ustawy stanowi w każdym razie ograniczenie swobody przepływu kapitału, które nie może zostać uzasadnione. W rzeczywistości bowiem nie ma żadnej potrzeby występowania o udzielenie informacji do organów szwajcarskich, skoro można wezwać podatnika, aby wykazał, iż spełnia wszystkie przesłanki skorzystania ze zwolnienia przewidzianego przez ustawę.

17 W tych okolicznościach Regeringsrätten postanowił zawiesić postępowanie i skierować o Trybunału następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy przepisy dotyczące swobodnego przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi stoją na przeszkodzie temu, aby w sytuacji, takiej jak [w postępowaniu przed sądem krajowym] A. został opodatkowany z tytułu dywidendy wypłaconej przez X na tej podstawie, iż X nie ma siedziby w państwie należącem do EOG lub w państwie z którym Szwecja [Królestwo Szwecji] zawarła konwencję podatkową zawierającą klauzulę przewidującą wymianę informacji?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

18 Poprzez pytanie prejudycjalne sąd krajowy zasadniczo usiłuje ustalić, czy przepisy traktatu dotyczące swobodnego przepływu kapitału powinny być interpretowane w ten sposób, iż sprzeciwiają się one istnieniu przepisów państwa członkowskiego, zgodnie z którymi zwolnienie z podatku dochodowego dywidend wypłacanych w formie przydziału akcji spółki zależnej może zostać przyznane jedynie wówczas, gdy dokonująca wypłaty spółka ma siedzibę w państwie należącem do EOG lub w państwie, z którym państwo członkowskie opodatkowania zawarło konwencję przewidującą wymianę informacji.

19 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem mimo że podatki bezpośrednio należące do kompetencji państw członkowskich, to jednak muszą one wykonywać się z poszanowaniem prawa wspólnotowego (wyroki z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. str. I-4071, pkt 32; z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Rec. str. I-7477, pkt 19, a także z dnia 6 marca 2007 r. w sprawie C-292/04 Meilicke i in., Zb.Orz. str. I-1835, pkt 19).

20 W tym zakresie art. 56 ust. 1 WE, który wszedł w życie w dniu 1 stycznia 1994 r., wprowadził liberalizację przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi. W tym celu w ramach przepisów rozdziału traktatu zatytułowanego „Kapitał i płatności” artykuł ten stanowi, że zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi (wyroki z dnia 14 grudnia 1995 r. w sprawach połączonych C-163/94, C-165/94 i C-250/94 Sanz de Lera i in., Rec. str. I-4821, pkt 19, oraz z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-513/03 van Hilten-van der Heijden, Rec. str. I-1957, pkt 37).

W przedmiocie bezpośrednio skuteczności art. 56 ust. 1 WE w stosunkach pomiędzy państwami członkowskimi i państwami trzecimi

21 W pierwszej kolejności należy przypomnieć, że art. 56 ust. 1 WE ustanawia jasny i wyraźny zakaz, który nie potrzebuje żadnego przepisu wprowadzającego w życie i przyznaje jednostkom prawa, na które mogą one powoływać się przed sądami (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Sanz de Lera i in., pkt 41 i 47).

22 Niemniej jednak rząd niemiecki podnosi, że w stosunkach pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi przepis ten będzie miał bezpośredni skuteczność jedynie w zakresie ograniczeń dotyczących tych kategorii przepływów kapitału, które nie zostały przewidziane w art. 57 ust. 1 WE. W rzeczywistości bowiem, jeżeli chodzi o kategorie przepływów kapitału przewidziane w rozdziale 1, ust. 2 tego artykułu przyznaje Radzie Unii Europejskiej kompetencję do przyjęcia środków liberalizujących, o ile umożliwiają one wspieranie funkcjonowania Unii gospodarczej i monetarnej. O ile Trybunał w pkt 46 ww. wyroku w sprawie Sanz de Lera i in. przyznał, że przyjęcie środków przez Radę nie stanowi warunku niezbędnego

dla wprowadzenia w życie zakazu ustanowionego w art. 56 ust. 1 WE, to jednak ograniczyć on ten wykładni do ograniczeń nie należących do zakresu art. 57 ust. 1 WE.

23 W tym zakresie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 57 ust. 1 WE art. 56 nie narusza ograniczeń istniejących w dniu 31 grudnia 1993 r. w stosunku do państw trzecich na mocy prawa krajowego lub prawa wspólnotowego w odniesieniu do przepływu kapitału do lub z państw trzecich, gdy dotyczą inwestycji bezpośrednich, w tym inwestycji w nieruchomości, związanych z przedsiębiorczością, świadczeniem usług finansowych lub dopuszczeniem papierów wartościowych na rynki kapitałowe.

24 W myśl art. 57 ust. 2 zdanie pierwsze WE, dążąc do urzeczywistnienia w możliwie najszerszym zakresie celu swobodnego przepływu kapitału między państwami członkowskimi a państwami trzecimi i bez uszczerbku dla innych rozdziałów traktatu, Rada, stanowiąc większością kwalifikowaną na wniosek Komisji Wspólnot Europejskich, może przyjąć środki dotyczące przepływu kapitału do lub z państw trzecich, gdy dotyczą inwestycji bezpośrednich, w tym inwestycji w nieruchomości, związanych z przedsiębiorczością, świadczeniem usług finansowych lub dopuszczaniem papierów wartościowych na rynki kapitałowe. Drugie zdanie ust. 2 przewiduje, że wymagana jest jednomyślność dla przyjęcia środków, które w prawie wspólnotowym stanowią krok wstecz w odniesieniu do liberalizacji przepływu kapitału do lub z państw trzecich.

25 W pkt 48 ww. wyroku w sprawie Sanz de Lera i in. Trybunał orzekł, że postanowienia art. 73B ust. 1 traktatu WE (obecnie art. 56 ust. 1 WE), w związku z art. 73C i 73D ust. 1 lit. b) [obecnie, odpowiednio, art. 57 WE i art. 58 ust. 1 lit. b) WE] mogą być wykorzystywane przed sądami krajowymi i powodować, iż nie zostaną zastosowane sprzeczne z nimi przepisy prawa krajowego.

26 W ten sposób Trybunał przyznał bezpośredni skuteczność art. 56 ust. 1 WE, bez dokonywania różnic pomiędzy kategoriami przepływu kapitału, które należą lub nie należą do zakresu art. 57 ust. 1 WE. Trybunał orzekł bowiem, że wyitek przewidziany w art. 57 ust. 1 WE nie może ograniczać tego, iż art. 56 ust. 1 WE przyznaje jednostkom prawa, na które mogą powoływać się przed sądami krajowymi (ww. wyrok w sprawie Sanz de Lera i in., pkt 47).

27 Z powyższego wynika, że w odniesieniu do przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi art. 56 ust. 1 WE w związku z art. 57 i 58 WE może być powoływany przed sądami krajowymi i powodować, iż nie zostaną zastosowane sprzeczne z nim przepisy krajowe, niezależnie od danej kategorii przepływu kapitału.

W przedmiocie pojęcia ograniczenia przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi

28 W pierwszej kolejności należy odpowiedzieć na argumenty Skatteverket, a także rządu szwedzkiego, niemieckiego, francuskiego i niderlandzkiego, zgodnie z którymi pojęcie ograniczenia przepływu kapitału, o którym mowa w art. 56 ust. 1 WE, nie powinno być interpretowane w ten sam sposób w stosunkach pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi co w stosunkach pomiędzy państwami członkowskimi.

29 Rzeczywiście, niemiecki, francuski i niderlandzki podkreślają, że liberalizacja przepływów kapitału pomiędzy państwami członkowskimi, która ma na celu realizację rynku wewnętrznego, rozciąganie zasady swobodnego przepływu kapitału na stosunki pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi jest związane z ustanowieniem unii gospodarczej i monetarnej. Wszystkie wyżej wymienione rzędy podkreślają, że w stosunkach z państwami trzecimi przestrzeganie zakazu, o którym mowa w art. 56 ust. 1 WE prowadzioby do jednostronnej liberalizacji ze strony Wspólnoty Europejskiej, bez otrzymania przez nią gwarancji,

i? dane pa?stwa trzecie przyst?pi? do równoznacznej liberalizacji, oraz bez istnienia w stosunku do tych pa?stw trzecich przepisów harmonizuj?cych przepisy krajowe, w szczególno?ci w dziedzinie podatków bezpo?rednich.

30 Rz?dy niemiecki i niderlandzki podnosz? równie?, ?e je?eli zasada swobodnego przep?ywu kapita?u by?aby interpretowana w taki sam sposób w stosunkach z pa?stwami trzecimi oraz w obr?bie Wspólnoty, Wspólnota zosta?aby pozbawiona argumentów w negocjowaniu takiej liberalizacji z tymi pa?stwami, poniewa? taka liberalizacja automatycznie i jednostronnie stworzy?aby ju? rynek wspólnotowy tym pa?stwom. Rz?dy te wskazuj? w tym zakresie, ?e klauzule dotycz?ce swobodnego przep?ywu kapita?u zawarte w porozumieniach o stowarzyszeniu zawartych z pa?stwami trzecimi cz?stokro? maj? o wiele bardziej ograniczony zakres ni? art. 56 WE, co nie mia?oby sensu, gdyby przepis ten by? stosowany w ten sam restrykcyjny sposób w stosunkach z pa?stwami trzecimi co w stosunkach wspólnotowych.

31 Jak podnosi rzecznik generalny w pkt 74–77 opinii, nawet je?eli liberalizacja przep?ywów kapita?owych z pa?stwami trzecimi, mo?e oczywi?cie d?y? do osi?gni?cia innych celów ni? urzeczywistnienie rynku wewn?trznego, takich jak w szczególno?ci zapewnienie wiarygodno?ci jednej walucie wspólnotowej na ?wiatowych rynkach finansowych i utrzymanie w pa?stwach cz?onkowskich centrów finansowych o ?wiatowym zasi?gu, to jednak nale?y stwierdzi?, ?e w momencie gdy zasada swobodnego przep?ywu kapita?u zosta?a rozci?gni?ta przez art. 56 ust. 1 WE na przep?yw kapita?u pomi?dzy pa?stwami trzecimi a pa?stwami cz?onkowskimi, pa?stwa cz?onkowskie opowiedzia?y si? za ustanowieniem tej zasady w tym samym artykule i w ten sam sposób w odniesieniu do przep?ywów kapita?u, które maj? miejsce wewn?trz Wspólnoty, oraz tych, które dotycz? stosunków z pa?stwami trzecimi.

32 Ponadto, co równie? zosta?o podniesione przez rzecznika generalnego w pkt 78–83 opinii, ze wszystkich przepisów traktatu znajduj?cych si? w rozdziale dotycz?cym kapita?u i p?atno?ci wynika, ?e w celu uwzgl?dnienia okoliczno?ci, i? cel i kontekst prawny ró?ni si? w zale?no?ci od tego, czy chodzi o stosunki pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi i pa?stwami trzecimi, czy o swobodny przep?yw kapita?u pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, pa?stwa cz?onkowskie uznaj? za konieczne przewidzenie klauzul ochronnych i derogacyjnych, maj?cych zastosowanie w szczególno?ci do przep?ywu kapita?u z lub do pa?stw trzecich.

33 W rzeczywisto?ci bowiem, poza wyj?tkiem przewidzianym w art. 57 ust. 1 WE w odniesieniu do okre?lonych ogranicze? w przep?ywie kapita?u z lub do pa?stw trzecich istniej?cych w dniu 31 grudnia 1993 r. na podstawie prawa krajowego lub wspólnotowego, art. 59 WE przyznaje Radzie w wyj?tkowych okoliczno?ciach, kiedy to rzeczony przep?yw kapita?u powoduje powa?ne trudno?ci w funkcjonowaniu unii gospodarczej i monetarnej lub grozi ich spowodowaniem, prawo do przyj?cia ?rodków ochronnych. Artyku? 60 ust. 1 WE upowa?nia ponadto Rad? do przyj?cia pilnych i niezb?dnych ?rodków w stosunku do danych pa?stw trzecich, je?eli w przypadkach przewidzianych w art. 301 WE dzia?anie Wspólnoty uwa?ane jest za niezb?dne. Wreszcie art. 60 ust. 2 WE przewiduje mo?liwo?? przyj?cia przez pa?stwo cz?onkowskie z wa?nych przyczyn politycznych i pilnych powodów, dopóki Rada nie skorzysta z kompetencji przyznanej jej w ust. 1, jednostronnych ?rodków przeciwko pa?stwu trzeciemu dotycz?cych w szczególno?ci przep?ywu kapita?u.

34 W tym zakresie nale?y przypomnie?, ?e przeciwnie do tego, co twierdzi rz?d niemiecki, z warunków, jakim podlega przyznane Radzie przez art. 57 ust. 2 WE uprawnienie do przyj?cia ?rodków dotycz?cych wymienionych w tym przepisie kategorii przep?ywów kapita?u do lub z pa?stw trzecich, nie mo?na wnosi?, ?e owe kategorie s? wy??czone z zakresu zastosowania zakazu ustanowionego w art. 56 ust. 1 WE. W rzeczywisto?ci bowiem art. 57 ust. 2 WE powinien by? rozpatrywany ??cznie z ust. 1 tego artyku?u i ogranicza si? on do zezwolenia Radzie na

przyjacie ?rodków dotycz?cych rzeczonych kategorii przep?ywu kapita?u, bez mo?liwo?ci powo?ywania si? wobec Rady na ograniczenia krajowe lub wspólnotowe, których utrzymanie zosta?o wyra?nie przewidziane w ust. 1.

35 Tak jak podniós? rzecznik generalny w pkt 86 opinii, ograniczenia, które pa?stwa cz?onkowskie i Wspólnota mog? stosowa? na podstawie art. 57 ust. 1 WE do przep?ywu kapita?u do lub z pa?stw trzecich, stanowi? dodatek nie tylko do ogranicze? przewidzianych w art. 59 i 60 WE, ale równie? do ogranicze?, które wynikaj? z przepisów przyj?tych przez pa?stwa cz?onkowskie zgodnie z art. 58 ust. 1 lit. a) i b) WE lub ogranicze?, które s? w inny sposób uzasadnione nadrz?dnymi wzgl?dami interesu ogólnego.

36 Ponadto z orzecznictwa Trybuna?u wynika, ?e zakres, w jakim pa?stwa cz?onkowskie równie? s? uprawnione do stosowania okre?lonych ?rodków ograniczaj?cych dotycz?cych przep?ywu kapita?u, nie mo?e zosta? okre?lony bez uwzgl?dnienia okoliczno?ci podkre?lanej przez wi?kszo?? rz?dów, które przed?o?y?y uwagi Trybuna?owi, ?e przep?yw kapita?u do lub z pa?stw trzecich odbywa si? w innym kontek?cie prawnym, ni? przep?yw nast?puj?cy w obr?bie Wspólnoty.

37 Prawd? jest, ?e z uwagi na stopie? integracji systemów prawnych wyst?puj?cej mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi Unii Europejskiej, w szczególno?ci z uwagi na istnienie wspólnotowych przepisów prawnych dotycz?cych wspó?pracy mi?dzy krajowymi organami podatkowymi, takich jak przepisy dyrektywy Rady 77/799, opodatkowanie przez pa?stwo cz?onkowskie dzia?alno?ci gospodarczej o charakterze transgranicznym prowadzonej w ramach Wspólnoty nie zawsze jest porównywalne do opodatkowania dzia?alno?ci gospodarczej obejmuj?cej relacje mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi i pa?stwami trzecimi (wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C?446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Zb.Orz. str. I?11753, pkt 170). Zdaniem Trybuna?u nie mo?na równie? wykluczy?, ?e pa?stwo cz?onkowskie wyka?e, i? ograniczenie w przep?ywie kapita?u do lub z pa?stw trzecich jest uzasadnione przez okre?lon? okoliczno?? w danej sytuacji, mimo ?e okoliczno?? ta nie mo?e stanowi? dopuszczalnego uzasadnienia dla ograniczenia przep?ywu kapita?u mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi (ww. wyrok w sprawie *arrêt Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 171).

38 Z tych to wzgl?dów nie mo?na uzna? za decyduj?cy argumentu wysuwanego przez rz?dy niemiecki i niderlandzki, zgodnie z którym je?eli poj?cie ograniczenia przep?ywu kapita?u by?oby interpretowane w taki sam sposób w stosunkach pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi a pa?stwami trzecimi co w stosunkach pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, otwiera?oby to jednostronnie rynek wspólnotowy dla pa?stw trzecich bez zachowania argumentów w negocjacjach koniecznych dla uzyskania takiej liberalizacji ze strony tych pa?stw.

39 Po wyja?nieniu w taki oto sposób ogranicze? przep?ywu kapita?u pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi a pa?stwami trzecimi w drugiej kolejno?ci nale?y zbada?, czy takie uregulowanie, z jakim mamy do czynienia w post?powaniu przed s?dem krajowym, nale?y uzna? za takie ograniczenie, a je?eli tak, to czy mo?e ono zosta? obiektywnie uzasadnione w oparciu o przepisy traktatu lub przez nadrz?dne wzgl?dy interesu ogólnego.

W przedmiocie ograniczenia przep?ywu kapita?u

40 W tym zakresie naleŹy przypomnieŹ, Źe do Źrodków zakazanych przez art. 56 ust. 1 WE, stanowiŹcych ograniczenia w przepŹywie kapitaŹu zaliczajŹ siŹ te, ktŹre mogŹ zniechŹciŹ osoby niebŹdŹce rezydentami do dokonania inwestycji w danym paŹstwie czŹonkowskim lub ktŹre mogŹ zniechŹciŹ rezydentŹw tego paŹstwa czŹonkowskiego do dokonywania inwestycji w innych paŹstwach (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Van Hilten-van der Heijden, pkt 44, oraz wyrok z dnia 25 stycznia 2007 r. w sprawie CŹ370/05, Rec. str. IŹ1129, pkt 24).

41 W niniejszej sprawie art. 16a rozdziaŹu 42 ustawy przyznaje podatnikom majŹcym miejsce zamieszkania w Szwecji zwolnienie z podatku dywidend wypŹacanych w formie przydziaŹu akcji spŹŹki zaleŹnej przez spŹŹkŹ akcyjnŹ majŹcŹ siedzibŹ w Szwecji lub w innym paŹstwie czŹonkowskim EOG, lecz odmawia przyznania prawa do skorzystania z tego zwolnienia wŹwczas, gdy taka wypŹata nastŹpuje ze spŹŹki majŹcej siedzibŹ w paŹstwie trzecim niebŹdŹcym czŹonkiem EOG, chyba Źe paŹstwo to zawarŹo z KrŹlestwem Szwecji konwencjŹ przewidujŹcŹ wymianŹ informacji.

42 Takie przepisy mogŹ skutkowaŹ zniechŹceniem podatnikŹw bŹdŹcych rezydentami szwedzkimi do inwestowania kapitaŹu w spŹŹkach majŹcych siedzibŹ poza EOG. W rzeczywistoŹci bowiem jako Źe dywidendy wypŹacane przez te spŹŹki rezydentom szwedzkim sŹ pod wzglŹdem podatkowym traktowane w sposŹb mniej korzystny niŹ dywidendy wypŹacane przez spŹŹkŹ majŹcŹ siedzibŹ w paŹstwie czŹonkowskim EOG, akcje tych spŹŹek sŹ mniej atrakcyjne dla inwestorŹw bŹdŹcych rezydentami szwedzkimi niŹ akcje spŹŹek majŹcych siedzibŹ w tym paŹstwie (zob. podobnie ww. wyroki w sprawie Verkooijen, pkt 34 i 35, oraz w sprawie Manninen, pkt 22 i 23, a takŹe w odniesieniu do przepŹywu kapitaŹu pomiŹdzy paŹstwami czŹonkowskimi a paŹstwami trzecimi ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 166).

43 Uregulowanie takie jak w postŹpowaniu przed sŹdem krajowym stanowi zatem ograniczenie przepŹywu kapitaŹu pomiŹdzy paŹstwami czŹonkowskimi i paŹstwami trzecimi, ktŹre zasadniczo jest zakazane przez art. 56 ust. 1 WE.

44 Przed zbadaniem tego, czy tak jak to utrzymujŹ Skatteverket i rzŹdy, ktŹry przedŹoŹyŹ uwagi TrybunaŹowi, ograniczenie to moŹe zostaŹ uzasadnione nadrŹdnymi wzglŹdami interesu ogŹlnego, naleŹy odpowiedzieŹ na argument podniesiony przez rzŹd wŹoski, zgodnie z ktŹrym ograniczenie to naleŹy do wyjŹtku przewidzianego w art. 57 ust. 1 WE.

W przedmiocie zastosowania wyjŹtku przewidzianego w art. 57 ust. 1 WE

45 Tak jak to zostaŹo przypomniane w pkt 23 niniejszego wyroku, zgodnie z art. 57 ust. 1 WE art. 56 WE nie stanowi przeszkody w stosowaniu wobec paŹstw trzecich ograniczeŹ istniejŹcych w dniu 31 grudnia 1993 r. na podstawie prawa krajowego lub prawa wspólnotowego w odniesieniu do przepŹywu kapitaŹu do lub z paŹstw trzecich, gdy dotyczŹ inwestycji bezpoŹrednich, w tym inwestycji w nieruchomoŹci, zwiŹzanych z przedsiŹbiorczoŹciŹ, Źwiadczeniem usŹug finansowych lub dopuszczeniem papierŹw wartoŹciowych na rynki kapitaŹowe.

46 Ograniczenie przepŹywu kapitaŹu polegajŹce na mniej korzystnym traktowaniu pod wzglŹdem podatkowym dywidend pochodzŹcych z zagranicy naleŹy do pojŹcia „inwestycji bezpoŹrednich” w rozumieniu art. 57 ust. 1 WE, w zakresie w jakim dotyczy ono kaŹdego rodzaju inwestycji dokonywanych przez osoby fizyczne lub prawne, ktŹre sŹuŹŹ ustanowieniu lub utrzymaniu trwaŹych i bezpoŹrednich powiŹzaŹ miŹdzy osobŹ dostarczajŹcŹ funduszy a przedsiŹbiorstwem, do ktŹrego fundusze sŹ kierowane w celu wykonywania dziaŹalnoŹci gospodarczej (zob. podobnie ww. wyroki w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 179–181; z dnia 24 maja 2007 r. w sprawie CŹ157/05 HolbŹck, Zb.Orz. str. IŹ3*, pkt 33 i 34, a

tak?e z dnia 23 pa?dziernika 2007 r. w sprawie C?112/05 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. str. I?8995, pkt 18).

47 Poniewa? postanowienie odsy?aj?ce nie wyklucza tego, ?e dywidendy, które spółka X zamierza wyp?aci? A. dotycz? takich inwestycji, nale?y zbada?, czy uregulowanie takie jak w post?powaniu przed s?dem krajowym mo?e zosta? obj?te zakresem wyj?tku przewidzianego w art. 57 ust. 1 WE, jako ograniczenie istniej?ce w dniu 31 grudnia 1993 r.

48 Tak jak poniós? rzecznik generalny w pkt 110–112 opinii, pojecie ograniczenia istniej?cego w dniu 31 grudnia 1993 r. zak?ada, ?e ramy prawne, w które wpisuje si? rozpatrywane ograniczenie, w sposób nieprzerwany po tej dacie stanowi? cz??? krajowego porz?dku prawnego. W przeciwnym razie bowiem pa?stwa cz?onkowskie mog?yby w ka?dej chwili ponownie wprowadzi? ograniczenia w przep?ywie kapita?u do lub z pa?stw trzecich, które istnia?y w krajowym porz?dku prawnym w dniu 31 grudnia 1993 r., lecz które nie zosta?y utrzymane.

49 W podobny sposób orzek? Trybuna?, gdy zosta? wezwany do wypowiedzenia si? w przedmiocie mo?liwo?ci zastosowania wyj?tku przewidzianego w art. 57 ust. 1 WE do ogranicze? w przep?ywie kapita?u istniej?cych w porz?dku prawnym danego pa?stwa cz?onkowskiego w dniu 31 grudnia 1993 r. W rzeczywisto?ci bowiem o ile Trybuna? przyzna?, ?e dany przepis krajowy przyj?ty po tej dacie nie jest tylko z uwagi na sam? t? okoliczno?? automatycznie wy??czony z systemu przej?ciowego przewidzianego przez rzeczony ust. 1, to jednak mo?liwo?? t? rozumia? jako obejmuj?c? przepisy, które zasadniczo s? takie same jak przepisy wcze?niejsze lub ograniczaj? si? do zmniejszenia lub zniesienia przeszkody w wykonywaniu praw i swobód wspólnotowych znajduj?cych si? w przepisach poprzednio obowi?zuj?cych, poprzez wy??czenie przepisów, które opieraj? si? na innym sposobie rozumowania ni? przepisy wcze?niejsze i wprowadzaj? nowe procedury (zob. podobnie ww. wyroki w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 192, oraz w sprawie Holböck, pkt 41). Stanowi?c w ten sposób, Trybuna? nie mia? na my?li przepisów, które b?d?c zasadniczo takie same jak przepisy istniej?ce w dniu 31 grudnia 1993 r., ponownie wprowadzi?y przeszkod? w swobodnym przep?ywie kapita?u, która w nast?pstwie uchylenia wcze?niej obowi?zuj?cych przepisów ju? nie istnia?a.

50 W niniejszej sprawie nale?y stwierdzi?, ?e w chwili jego wej?cia w ?ycie w 1992 r. znajduj?cy si? w rozdziale 42 ustawy art. 16 ju? wy??cza? z mo?liwo?ci skorzystania ze zwolnienia przewidzianego na rzecz dywidend wyp?acanych w formie przydzia?u akcji spółki córki dywidendy wyp?acane przez spółki maj?ce siedzib? w pa?stwie trzecim, które nie zawar?o z Królestwem Szwecji konwencji przewiduj?cej wymian? informacji. Z postanowienia odsy?aj?cego wynika bowiem, ?e zwolnienie to by?o stosowane w tej dacie jedynie do dywidend wyp?acanych przez spółki maj?ce siedzib? w Szwecji.

51 Prawd? jest, ?e przepisy dotycz?ce zwolnienia zosta?y uchylone z pocz?tkiem 1994 r., a nast?pnie ponownie wprowadzone od 1995 r. i rozci?gni?te w 2001 r. na dywidendy wyp?acane przez spółki maj?ce siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim EOG lub w innym pa?stwie, z którym Królestwo Szwecji zawar?o konwencj? przewiduj?c? wymian? informacji. W ka?dym razie z powy?szego wynika, ?e tak jak to podnosi rz?d w?oski, mo?liwo?? skorzystania ze zwolnienia zosta?a wy??czona w sposób nieprzerwany co najmniej od 1992 r. w odniesieniu do dywidend wyp?acanych przez spółki maj?ce siedzib? w pa?stwie trzecim nieb?d?cym cz?onkiem EOG, które nie zawar?y takiej konwencji z Królestwem Szwecji.

52 W tych okoliczno?ciach przewidziane przez ustaw? po 1992 r. wy??czenie mo?liwo?ci skorzystania ze zwolnienia przez dywidendy wyp?acane przez spółk? maj?c? siedzib? w pa?stwie trzecim nieb?d?cym cz?onkiem EOG, które nie zawar?o z Królestwem Szwecji konwencji przewiduj?cej wymian? informacji, nale?y uzna? za ograniczenie istniej?ce w dniu 31 grudnia 1993 r. w rozumieniu art. 57 ust. 1 WE, przynajmniej wówczas, gdy dywidendy pozostaj?

w związku z inwestycjami bezpośrednimi w wypłacającej je spółce, co podlega weryfikacji przez sąd krajowy.

53 Ponieważ z postanowienia odsyłającego nie wynika, że sporne w postępowaniu przed sądem krajowym dywidendy pozostają w związku z inwestycjami bezpośrednimi, należy zbadać, czy przepisy krajowe takie jak w postępowaniu przed sądem krajowym mogły być uzasadnione przez nadrzędne względy interesu ogólnego.

W przedmiocie uzasadnienia opartego na konieczności zagwarantowania skuteczności kontroli podatkowych

54 Zdaniem Skatteverket, a także rządów szwedzkiego, duńskiego, niemieckiego, hiszpańskiego, francuskiego, włoskiego, niderlandzkiego i rządu Zjednoczonego Królestwa, odmowa przyznania zwolnienia przewidzianego w art. 16 rozdziału 42 ustawy wówczas, gdy dywidendy są wypłacane przez spółkę mającą siedzibę w państwie trzecim, z którym Królestwo Szwecji nie zawarło konwencji podatkowej przewidującej wymianę informacji, jest uzasadnione konieczności zagwarantowania skuteczności kontroli podatkowych. W rzeczywistości bowiem szwedzkie organy podatkowe nie mogą powoływać się na wzajemną pomoc pomiędzy właściwymi organami przewidzianą przez dyrektywę 77/799. Ponadto ani konwencja, ani protokół nie zawierają przepisu przewidującego wymianę informacji porównywalną do tej, która została przewidziana w art. 26 konwencji modelowej przygotowanej w ramach Organizacji Współpracy i Rozwoju Gospodarczego (OCDE). Otóż nawet jeżeli podatnik dysponuje informacjami niezbędnymi dla wykazania, iż została spełniona przesłanka przewidziana przez rzeczony art. 16, do organu podatkowego należy jeszcze zbadanie wartości przedstawionych dowodów, co nie jest możliwe, gdy nie będzie mógł on uzyskać współpracy ze strony właściwych organów państwa członkowskiego siedziby spółki wypłacającej.

55 Zgodnie z art. 58 ust. 1 lit. b) WE art. 56 WE nie narusza prawa przysługującego wszystkim państwom członkowskim do podjęcia wszystkich niezbędnych środków w celu zapobieżenia naruszeniom ich ustaw i przepisów wykonawczych, w szczególności w dziedzinie podatków. W ten sposób Trybunał uznał, że skuteczność kontroli podatkowej stanowi nadrzędny wzgląd interesu ogólnego, który może uzasadniać ograniczenie wykonywania podstawowych swobód gwarantowanych w traktacie (zob. wyroki z dnia 15 maja 1997 r. w sprawie C-250/95 Futura Participations i Singer, Rec. str. I-2471, pkt 31; z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-315/02 Lenz, Zb.Orz. str. I-7063, pkt 27 i 45, oraz z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-386/04 Centro di Musicologia Walter Stauffer, Zb.Orz. str. I-8203, pkt 47).

56 Aby dany przepis stanowił ograniczenie mógł być uzasadniony, powinien być on zgodny z zasadą proporcjonalności, w tym znaczeniu, że powinien być on właściwy dla zagwarantowania realizacji zamierzonego przez cel i nie powinien wychodzić poza to, co jest konieczne dla jego osiągnięcia (zob. w szczególności wyrok z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie C-334/02 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-2229, pkt 28).

57 Zdaniem A. i Komisji sporne uregulowanie jest dysproporcjonalne w stosunku do zamierzonego celu, ponieważ szwedzkie organy podatkowe mogą zażądać od podatnika, aby dostarczył dowodu na to, iż została spełniona przesłanka dla skorzystania ze zwolnienia przewidziane przez ten ustaw. Ponieważ zwolnienie to dotyczy dywidend wypłacanych przez spółkę notowaną na giełdzie, można uzyskać niektóre informacje poprzez sięgnięcie do danych, które spółka ma obowiązek opublikować na podstawie prawa.

58 Tak jak podnosi Komisja, Trybunał odnosi się do krajowej regulacji ograniczającej wykonywanie jednej ze zagwarantowanych przez traktat swobód przepływu, orzekł, że państwo członkowskie nie może powoływać się na niemożliwość domagania się współpracy ze strony

innego państwa czonkowskiego w celu przeprowadzenia dochodze? lub zebrania informacji w celu uzasadnienia odmowy korzy?ci podatkowej. W rzeczywisto?ci bowiem nawet je?eli weryfikacja informacji dostarczonych przez podatnika oka?e si? trudna, w szczególno?ci z powodu ogranicze? wymiany informacji przewidzianych w art. 8 dyrektywy 77/799, nic nie stoi na przeszkodzie temu, aby dane organy podatkowe za??da?y od podatnika takich dowodów, jakie uznaj? za konieczne dla prawid?owego ustalenia podatków i op?at, a w razie potrzeby – aby odmówi?y obj?tego wnioskiem zwolnienia, je?eli dowody te nie zostan? dostarczone (zob. podobnie wyroki z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C?204/90 Bachmann, Rec. str. I?249, pkt 20; z dnia 30 stycznia 2007 r. w sprawie C?150/04 Komisja przeciwko Danii, Zb.Orz. str. I?1163, pkt 54, a tak?e z dnia 11 pa?dziernika 2007 r. w sprawie C?451/05 ELISA, Zb.Orz. str. I?8251, pkt 94 i 95).

59 W tym kontek?cie Trybuna? stwierdzi?, ?e nie mo?na a priori wykluczy? mo?liwo?ci, ?e podatnik b?dzie w stanie dostarczy? w?a?ciwe dowody umo?liwiaj?ce organom podatkowym państwa czonkowskiego, w którym nast?puje opodatkowanie, ustalenie w jasny i dok?adny sposób, i? nie zamierza on unikn?? ani obej?? zap?aty podatku (zob. podobnie wyroki z dnia 8 lipca 1999 r. w sprawie C?254/97 Baxter i in., Rec. str. I?4809, pkt 19 i 20, z dnia 10 marca 2005 r. w sprawie C?39/04 Laboratoires Fournier, Zb.Orz. str. I?2057, pkt 25, oraz ww. w sprawie ELISA, pkt 96).

60 Niemniej jednak orzecznictwo to, dotycz?ce ogranicze? w wykonywaniu swobód przep?ywu w obr?bie Wspólnoty, nie mo?e zosta? w ca?o?ci transponowane do przep?ywu kapita?u pomi?dzy państwami czonkowskimi a państwami trzecimi, poniewa? takie rodzaje przep?ywów wpisuj? si? w inny kontekst prawny ni? kontekst prawny spraw zakończonych wyrokami wymienionymi w dwóch poprzedzaj?cych punktach.

61 W rzeczywisto?ci bowiem, po pierwsze, stosunki pomi?dzy państwami czonkowskimi przebiegaj? we wspólnych ramach prawnych, charakteryzuj?cych si? istnieniem uregulowania wspólnotowego, takiego jak dyrektywa 77/799, która ustanawia obopólne obowi?zki wzajemnej wspó?pracy. Nawet je?eli obj?ty t? dyrektyw? obowi?zek wspó?pracy nie jest nieograniczony, oznacza to tylko to, ?e dyrektywa ustanawia ramy prawne wspó?pracy pomi?dzy w?a?ciwymi organami pastw czonkowskich, których brak jest pomi?dzy państwami czonkowskimi a państwem trzecim, gdy nie przyj??o ono ?adnego zobowi?zania wzajemnej pomocy.

62 Po drugie, zgodnie z tym, co podnosi rzecznik generalny w pkt 141–143 opinii, odnosz?c si? do dowodów, które podatnik mo?e przedstawi? w celu umo?liwienia organom podatkowym weryfikacji, czy zosta?y spe?nione przewidziane przez prawo krajowe przes?anki, wspólnotowe przepisy harmonizuj?ce maj?ce zastosowanie w państwach czonkowskich w dziedzinie rachunkowo?ci spó?ek oferuj? podatnikom mo?liwo?? przedstawienia wiarygodnych i mo?liwych do skontrolowania danych dotycz?cych struktury lub dzia?alno?ci danej spó?ki maj?cej siedzib? w innym państwie czonkowskim, podczas gdy taka mo?liwo?? nie jest zagwarantowana podatnikowi w odniesieniu do spó?ki maj?cej siedzib? w państwie trzecim, które nie ma obowi?zku stosowania przepisów wspólnotowych.

63 Z powy?szego wynika, ?e je?eli uregulowanie danego państwa czonkowskiego uzale?nia przyznanie korzy?ci podatkowej od spe?nienia warunków, których przestrzeganie mo?e zosta? zweryfikowane jedynie w drodze uzyskania informacji od w?a?ciwych organów państwa trzeciego, co do zasady prawnie uzasadniona jest odmówienie przez dane państwo czonkowskie przyznania takiej korzy?ci, je?eli, w szczególno?ci z powodu braku konwencyjnego zobowi?zania dostarczenia przez to państwo trzecie informacji, niemo?liwym okazuje si? uzyskanie informacji od tego państwa.

64 W post?powaniu przed s?dem krajowym Skatteverket, a tak?e rz?d szwedzki podnosz?, ?e

szwedzka administracja podatkowa nie jest w stanie zweryfikować spełnienia pierwszego, trzeciego, czwartego i szóstego warunku ustanowionego w art. 16 rozdziału 42 ustawy, to znaczy wymogów, zgodnie z którymi wypłata powinna nastąpić proporcjonalnie do liczby posiadanych akcji spółki dominującej, przydziałowi podlegają wszystkie udziały tej spółki w spółce zależnej, a w wyniku przydziału udziału w spółce zależnej nie znajdzie się w posiadaniu spółki należącej do tej samej grupy co spółka dominująca, podczas gdy główny udział spółki zależnej lub spółek kontrolowanych przez tę spółkę zależną jest udziałem o charakterze przemysłowym lub handlowym.

65 Kwestia ta podlega ocenie, której dokonanie należy do sądu krajowego.

66 Podobnie jest w przypadku kwestii, czy protokół lub porozumienie umożliwiają szwedzkim organom podatkowym uzyskanie informacji, których potrzebują dla zastosowania art. 16. W rzeczywistości bowiem pomimo że Skatterättsnämnden twierdzi, że porozumienie może umożliwić uzyskanie koniecznych informacji, to jednak z dokumentów i wyjaśnień przedstawionych przez rząd szwedzki na wezwanie Trybunału wynika, że jedynymi informacjami, które można uzyskać od organów szwajcarskich, są informacje konieczne dla prawidłowego stosowania konwencji.

67 Z uwagi na powyższe na przedstawione pytanie należy odpowiedzieć, że art. 56 WE i 58 WE powinny być interpretowane w ten sposób, iż nie sprzeciwiają się one przepisom państwa członkowskiego, na podstawie których zwolnienie z podatku dochodowego dywidend wypłacanych w formie akcji spółki zależnej może być przyznawane tylko wtedy, gdy spółka dokonująca wypłaty ma siedzibę w państwie członkowskim EOG lub w państwie, z którym państwo członkowskie opodatkowania zawarło konwencję podatkową przewidującą wymianę informacji, jeżeli owo zwolnienie uzależnione jest od warunków, których spełnienie może zostać zweryfikowane przez właściwe organy tego państwa członkowskiego jedynie w drodze uzyskania informacji od państwa siedziby spółki dokonującej wypłaty.

W przedmiocie kosztów

68 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (wielka izba) orzeka, co następuje:

Artykuły 56 WE i 58 WE powinny być interpretowane w ten sposób, iż nie sprzeciwiają się one przepisom państwa członkowskiego, na podstawie których zwolnienie z podatku dochodowego dywidend wypłacanych w formie akcji spółki zależnej może być przyznawane tylko wtedy, gdy spółka dokonująca wypłaty ma siedzibę w państwie członkowskim EOG lub w państwie, z którym państwo członkowskie opodatkowania zawarło konwencję podatkową przewidującą wymianę informacji, jeżeli owo zwolnienie uzależnione jest od warunków, których spełnienie może zostać zweryfikowane przez właściwe organy tego państwa członkowskiego jedynie w drodze uzyskania informacji od państwa siedziby spółki dokonującej wypłaty.

Podpisy

* Język postępowania: szwedzki.