

Zadeva C-101/05

Skatteverket

proti

A

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Regeringsrätten)

„Prosti pretok kapitala – Omejitev pretoka kapitala med državami članicami in tretjimi državami – Dohodnina od dobička iz kapitala – Dividende, ki jih izplača družba s sedežem v državi članici EGP – Oprostitev – Dividende, ki jih izplača družba s sedežem v tretji državi – Oprostitev, odvisna od obstoja davčne konvencije o izmenjavi informacij – Učinkovitost davčnega nadzora“

Sklepni predlogi generalnega pravobranilca Y. Bota, predstavljeni 11. septembra 2007

Sodba Sodišča (veliki senat) z dne 18. decembra 2007

Povzetek sodbe

1. Prosti pretok kapitala – Določbe Pogodbe

(členi 56(1) ES, 57(1) ES in 58 ES)

2. Prosti pretok kapitala – Omejitve

(člen 56(1) ES)

3. Prosti pretok kapitala – Omejitve pretoka kapitala v tretje države ali iz njih

(člen 57(1) ES)

4. Prosti pretok kapitala – Omejitve – Davčna zakonodaja – Davki na dobiček

(člena 56 ES in 58 ES)

1. V zvezi s pretokom kapitala med državami članicami in tretjimi državami se je pred nacionalnim sodiščem mogoče sklicevati na člen 56(1) ES v povezavi s členoma 57 ES in 58 ES in na to, da lahko privede do neuporabe nacionalnih pravil, ki jim nasprotujejo, ne glede na kategorijo spornega pretoka kapitala. Člen 56(1) ES ima namreč neposredni učinek, ne da bi bilo treba razlikovati med kategorijami pretoka kapitala, za katere velja člen 57(1) ES, in tistimi, za katere ta člen ne velja, saj izjema iz navedenega člena ne more ovirati člena 56(1) ES, da posameznikom podeli pravice, ki jih lahko uveljavljajo pred sodiščem.

(Glej točki 26 in 27.)

2. Pojem omejitev pretoka kapitala je treba razlagati enako v razmerjih med državami članicami in tretjimi državami kot v razmerjih med državami članicami. Čeprav bi liberalizacija pretoka kapitala s tretjimi državami res lahko zasledovala druge cilje, kot je uresničitev notranjega trga, na primer predvsem zagotovitev kredibilnosti enotne valute Skupnosti na svetovnih finančnih trgih in ohranitev finančnih središč svetovnega pomena v državah članicah, je treba ugotoviti, da so

države članice, ko je člen 56(1) ES razširil na območje prostega pretoka kapitala na pretok kapitala med tretjimi državami in državami članicami, izbrale potrditev tega načela v istem členu in z istimi besedami za pretok kapitala v Skupnosti in za pretok kapitala, ki zadeva razmerja s tretjimi državami. Poleg tega iz vseh določb, ki so v Pogodbi vsebovane v poglavju o kapitalu in plačilih, izhaja, da so države članice, da bi upoštevale dejstvo, da se cilj in pravne okoliščine liberalizacije pretoka kapitala razlikujejo glede na to, ali gre za razmerja med državami članicami in tretjimi državami ali za prosti pretok kapitala med državami članicami, menile, da je treba sprejeti zaščitne določbe in izjeme, ki veljajo posebej za pretok kapitala v tretje države ali iz njih.

(Glej točke 31, 32 in 38.)

3. Pojem omejitve, ki je obstajala na dan 31. decembra 1993, kot je vsebovana v členu 57(1) ES, predpostavlja, da je bil pravni okvir, v katerega spada zadevna omejitev, od tega dne neprekinjeno del pravnega reda zadevne države članice. Tako nacionalni ukrep, ki je bil sprejet po tako določenem datumu, ni samo zaradi tega samodejno izključen iz sistema odstopanja, ki je določen v odstavku, saj je to določbo treba razumeti tako, da zajema določbe, ki so vsebinsko enake prejšnji zakonodaji ali samo zmanjšujejo ali odstranjujejo oviro za izvrševanje pravic in svoboščin Skupnosti, ki so bile določene v prejšnji zakonodaji. Nasprotno pa so iz navedenega sistema odstopanja izključene določbe, ki temeljijo na drugačni logiki kot prejšnje in ki uvajajo nove postopke. Tako niso zajete določbe, ki so ponovno uvedle oviro prostemu pretoku kapitala, ki po razveljavitvi prejšnje zakonodaje ni več obstajala, čeprav so bile vsebinsko enake zakonodaji, ki je obstajala na dan 31. decembra 1993.

(Glej točki 48 in 49.)

4. Člena 56 ES in 58 ES je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta zakonodaji države članice, v skladu s katero se oprostitve plačila dohodnine od dividend, razdeljenih v obliki delnic hčerinske družbe, lahko odobri, če ima družba, ki jih razdeli, sedež v državi članici Evropskega gospodarskega prostora (EGP) ali v državi, s katero je bila sklenjena davčna konvencija, ki določa izmenjavo informacij, če za to omejitev veljajo pogoji, katerih izpolnjevanje lahko pristojni organi te države članice preverijo le s pridobitvijo informacij od države, v kateri ima sedež družba, ki razdeljuje delnice.

Čeprav taka zakonodaja pomeni omejitev pretoka kapitala med državami članicami in tretjimi državami, ker ima za posledico, da davčne zavezance, ki so rezidenti zadevne države članice, odvrta od vlaganja njihovega kapitala v družbe s sedežem zunaj EGP, je lahko kljub temu upravičena zaradi nujnosti, da se zagotovi učinkovit davčni nadzor, pri tem pa mora biti spoštovano načelo sorazmernosti, tako da mora biti primerna, da zagotovi uresnitev zastavljenega cilja, in ne sme preseči tistega, kar je nujno, da se ta cilj doseže. Država članica se res ne more sklicevati na to, da ne more zaprositi druge države članice za sodelovanje, da bi opravila poizvedbe ali zbrala informacije, zato da bi upravičila zavrnitev davčne ugodnosti. Vendar pa tega načela, ki se nanaša na omejitve pri izvrševanju svobode pretoka v Skupnosti, ni mogoče v celoti prenesti na pretok kapitala med državami članicami in tretjimi državami, saj se tak pretok dogaja v drugačnih pravnih okoliščinah, kot so tiste, v katerih poteka pretok kapitala med državami članicami. Iz tega sledi, da kadar je uporaba davčne ugodnosti v ureditvi države članice odvisna od izpolnitve pogojev, katerih izpolnjevanje se lahko preveri le s pridobitvijo informacij pristojnih organov tretje države, lahko ta država članica načeloma legitimno zavrne odobritev te ugodnosti, če se pridobitev informacij iz te države izkaže za nemogočo, predvsem ker za to tretjo državo ne obstaja obveznost iz konvencije, da mora predložiti informacije.

(Glej točke 42, 43, 55, 56, 58, 60, 63 in 67 ter izrek.)

SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 18. decembra 2007(*)

„Prosti pretok kapitala – Omejitev pretoka kapitala med državami članicami in tretjimi državami – Dohodnina od dobička iz kapitala – Dividende, ki jih izplača družba s sedežem v državi članici EGP – Oprostitev – Dividende, ki jih izplača družba s sedežem v tretji državi – Oprostitev, odvisna od obstoja davčne konvencije o izmenjavi informacij – Učinkovitost davčnega nadzora“

V zadevi C-101/05,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Regeringsrätten (Švedska) z odločbo z dne 15. oktobra 2004, ki je prispela na Sodišče 28. februarja 2005, v postopku

Skatteverket

proti

A,

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi V. Skouris, predsednik, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (poročevalec) in A. Tizzano, predsedniki senatov, R. Schintgen, J. N. Cunha Rodrigues, sodnika, R. Silva de Lapuerta, sodnica, J. Malenovský, T. von Danwitz, A. Arabadjiev, sodniki, in C. Toader, sodnica,

generalni pravobranilec: Y. Bot,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 12. junija 2007,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Skatteverket K. Rask, zastopnik,
- za A S. Andersson in P. Nortoft, odvetnika,
- za švedsko vlado K. Wistrand in A. Falk, zastopnici,
- za dansko vlado B. Weis Fogh, zastopnica,

- za nemško vlado M. Lumma, U. Forsthoff in C. Blaschke, zastopniki,
- za špansko vlado N. Díaz Abad in M. Muñoz Pérez, zastopnika,
- za francosko vlado G. de Bergues in J. C. Gracia ter C. Jurgensen, zastopniki,
- za italijansko vlado I. M. Braguglia, zastopnik, skupaj s P. Gentilijem, avvocato dello Stato,
- za nizozemsko vlado H. G. Sevenster in C. ten Dam ter M. de Grave, zastopniki,
- za vlado Združenega kraljestva C. Jackson in T. Harris, zastopnici, skupaj s T. Wardom, barrister,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in K. Simonsson, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 11. septembra 2007 izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov od 56 ES do 58 ES.

2 Ta predlog je bil vložen v sporu med Skatteverket (švedska davčna uprava) ter A, fizično osebo, ki je švedski rezident, ker mu ni bila odobrena oprostitvev od davka na dividende, ki jih je v obliki delnic hčerinske družbe razdelila družba s sedežem v tretji državi.

Nacionalna zakonodaja

3 V skladu s švedskim zakonom iz leta 1999 o dohodnini (inkomstskattelagen, SFS 1999, št. 1229, v nadaljevanju: zakon) se od dividend, ki jih fizični osebi, ki je švedska rezidentka, izplača delniška družba, običajno plačuje dohodnina v tej državi prejemnici.

4 Člen 16 poglavja 42 tega zakona določa:

„Dividende, ki jih švedska delniška družba (matična družba) razdeli v obliki delnic v hčerinskem podjetju, niso vključene v obdavčljiv dohodek, če:

1. se razdelitev opravi sorazmerno glede na število delnic, ki jih ima v matični družbi,
2. delnice matične družbe kotirajo na borzi,
3. se razdelijo vsi deleži matične družbe v hčerinski družbi,
4. po razdelitvi deležev v hčerinski družbi teh nima v lasti družba, ki spada k isti skupini kot matična družba,
5. je hčerinska družba švedska delniška družba ali tuja družba in
6. je glavna dejavnost hčerinske družbe industrijske ali tržne narave ali je njeno bistvo v tem, da ima neposredno ali posredno deleže v družbah, katerih glavna dejavnost je industrijske ali tržne narave in v katerih ima hčerinska družba neposredno ali posredno deleže, ki pomenijo več kot polovico glasovalnih pravic vseh deležev družbe.“

5 Odkar je bila ta oprostitvev leta 1992 uvedena v švedsko pravo, veljajo določbe, ki se nanjo

nanašajo, samo za dobičke, ki jih razdelijo švedske delniške družbe. Potem ko so bile leta 1994 te določbe razveljavljene, so bile od leta 1995 spet uvedene v omenjeni zakon.

6 Na podlagi člena 16a poglavja 42 zakona, sprejetega v švedsko pravo leta 2001, se oprostitvev, določena v členu 16 istega poglavja, uporablja, tudi če delnice razdeli tuja družba, ki ima podoben statut kot švedska delniška družba in ima sedež v državi Evropskega gospodarskega prostora (v nadaljevanju: EGP) ali v državi, s katero je Kraljevina Švedska sklenila davčno konvencijo, ki vsebuje določbo o izmenjavi informacij.

7 Švicarska konfederacija in Kraljevina Švedska sta 7. maja 1965 sklenili konvencijo, da bi se izognili dvojnemu obdavčenju na področju dohodnine in davka na premoženje (v nadaljevanju: konvencija). Člena 10 in 11 te konvencije določata sistem obdavčenja dividend oziroma obresti.

8 Člen 27 konvencije določa postopek sodelovanja med pristojnimi organi držav pogodbenic, da bi preprečili obdavčitve, ki niso v skladu z določbami te konvencije, in reševali težave ali odpravili dvome, ki lahko nastanejo pri njeni razlagi ali uporabi.

9 Iz točke 5 protokola o pogajanju in podpisu, sprejetem ob sklenitvi konvencije (v nadaljevanju: protokol), izhaja, da je švicarska delegacija presodila, da so lahko predmet izmenjave informacij samo tiste informacije, ki so potrebne za pravilno uporabo konvencije, in tiste, ki preprečujejo, da bi bila konvencija zlorabljena. Iz iste točke 5 izhaja tudi to, da se je Kraljevina Švedska seznanila s to izjavo in odpovedala izrecni določbi konvencije o izmenjavi informacij.

10 Med Švicarsko konfederacijo in Kraljevino Švedsko je bil 17. avgusta 1993 sklenjen sporazum o izvedbi členov 10 in 11 konvencije (v nadaljevanju: sporazum). Ta sporazum določa, kako mora posameznik ravnati, da mu bo odobrena davčna olajšava v skladu s pogoji, določenimi v teh členih, ter kako davčni organi držav pogodbenic obravnavajo take zahteve.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

11 A je delničar družbe X, ki ima sedež v Švici in namerava razdeliti delnice, ki jih ima v eni izmed svojih hčerinskih družb. Skatterättsnämnden (švedski davčni odbor) je pred tem zaprosil za mnenje glede vprašanja, ali je taka razdelitev oproščena plačila dohodnine. Po mnenju A ima družba X statut, ki je podoben statutu švedske delniške družbe, in so izpolnjeni pogoji, ki jih zakon določa za oprostitvev, razen pogoja, ki se nanaša na kraj sedeža te družbe.

12 Skatterättsnämnden je v predhodnem mnenju, vročenem 19. februarja 2003, odgovoril, da bi za razdelitev delnic, ki jo načrtuje družba X, morala veljati oprostitvev plačila dohodnine v skladu z določbami Pogodbe ES v zvezi s prostim pretokom kapitala.

13 Po mnenju Skatterättsnämnden taka pravica do oprostitve ne izhaja iz zakona, ker konvencija ne določa, da mora Švicarska konfederacija švedski davčni upravi predložiti potrebne informacije. Vendar pa je treba člen 16a poglavja 42 zakona šteti za omejitev pretoka kapitala v smislu člena 56 ES. Taka omejitev bi bila res utemeljena z namenom olajšanja davčnega nadzora v okoliščinah, v katerih ne velja Direktiva Sveta [77/799/EGS] z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih oblasti držav članic na področju neposrednega in posrednega obdavčevanja (UL L 336, str. 15), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 (UL L 76, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva 77/799). Vendar bi bila navedena omejitev nesorazmerna glede na navedeni cilj. Zdelo naj bi se, da sporazum do določene mere ustvarja možnost, da švedska davčna uprava pridobi informacije, potrebne za uporabo nacionalne davčne zakonodaje. Poleg tega bi lahko davčnemu zavezancu dala možnost, da sam dokaže, da so izpolnjeni vsi pogoji, ki jih določa zakon.

14 Skatteverket se je zoper to predhodno mnenje pritožila pri Regeringsrätten.

15 V pritožbi je Skatteverket je zatrjevala, da so določbe o prostem pretoku kapitala nejasne glede pretoka kapitala med državami članicami in tretjimi državami, zlasti tistimi tretjimi državami, ki nasprotujejo izmenjavi informacij za davčni nadzor. Če je pravica do pridobitve informacij omejena, bi lahko bila omejitvev, kot je ta iz člena 16a, utemeljena za zagotovitev učinkovitosti davčnega nadzora.

16 A pa navaja, da se lahko določbe iz protokola in sporazuma obravnavajo enako kot določbe o izmenjavi informacij, ki bi bile vsebovane v sami konvenciji. Člen 16a poglavja 42 zakona naj bi v vsakem primeru pomenil omejitev za prosti pretok kapitala, ki je ni mogoče upravičiti. Pravzaprav od švicarskih organov ni treba zahtevati informacij, ker se lahko davčni zavezanca pozove, naj dokaže, da izpolnjuje vse pogoje za oprostitev, ki jo določa zakon.

17 V teh okoliščinah je Regeringsrätten prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali določbe o prostem pretoku kapitala med državami članicami in tretjo državo nasprotujejo temu, da bi bil v položaju, kot je opisan zgoraj, A obdavčen za dividende, ki jih je prejel od družbe X, ker družba X nima sedeža v državi članici EGP niti v državi, s katero je [Kraljevina] Švedska sklenila davčno konvencijo, ki vsebuje določbo o izmenjavi informacij?“

Vprašanje za predhodno odločanje

18 Predložitveno sodišče s tem vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba določbe Pogodbe o prostem pretoku kapitala razlagati tako, da nasprotujejo zakonodaji države članice, v skladu s katero se oprostitev plačila dohodnine od dividend, razdeljenih v obliki delnic hčerinske družbe, lahko odobri, le če ima družba, ki jih razdeli, sedež v državi članici EGP ali v državi, s katero je država članica obdavčitve sklenila davčno konvencijo, ki določa izmenjavo informacij.

19 Najprej je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso neposredni davki spadajo v pristojnost držav članic, pri čemer morajo te svojo pristojnost izvrševati ob spoštovanju prava Skupnosti (sodbe z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen, C-35/98, Recueil, str. I-4071, točka 32; z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen, C-319/02, ZOdl., str. I-7477, točka 19, in z dne 6. marca 2007 v zadevi Meilicke in drugi, C-292/04, ZOdl., str. I-1835, točka 19).

20 V zvezi s tem je člen 56(1) ES, ki je začel veljati 1. januarja 1994, začel uresničevati liberalizacijo kapitala med državami članicami ter med državami članicami in tretjimi državami. Zato določa, da so v okviru poglavja Pogodbe z naslovom „Kapital in plačila“ prepovedane vse omejitve pretoka kapitala med državami članicami ter med državami članicami in tretjimi državami (sodbi z dne 14. decembra 1995 v zadevi Sanz de Lera in drugi, C-163/94, C-165/94 in C-250/94, Recueil, str. I-4821, točka 19, in z dne 23. februarja 2006 v zadevi van Hilten/van der Heijden, C-513/03, ZOdl., str. I-1957, točka 37).

Neposredni učinek člena 56(1) ES v razmerjih med državami članicami in tretjimi državami

21 Najprej je treba poudariti, da člen 56(1) ES vsebuje jasno in nepogojno prepoved, ki ne potrebuje nobenega izvedbenega ukrepa in ki posameznikom podeljuje pravice, ki jih lahko uveljavljajo pred sodiščem (v tem smislu glej zgoraj navedeno sodbo Sanz de Lera in drugi, točki 41 in 47).

22 Nemška vlada pa navaja, da naj bi ta določba v razmerjih med državami članicami in tretjimi državami imela neposredni učinek le glede omejitev v zvezi s kategorijami pretoka kapitala, ki niso

navedene v členu 57(1) ES. Odstavek 2 tega člena glede kategorij pretoka kapitala iz odstavka 1 v bistvu pušča Svetu Evropske unije pristojnost za sprejemanje ukrepov za liberalizacijo, če in kolikor ta omogoča pospeševanje delovanja ekonomske in monetarne unije. Čeprav je Sodišče v točki 46 zgoraj navedene sodbe Sanz de Lera in drugi priznalo, da dejstvo, da Svet sprejme ukrepe, ne pomeni pogoja, potrebnega za uresničenje prepovedi iz člena 56(1) ES, bi moralo razlago omejiti na omejitve, za katere ne velja člen 57(1) ES.

23 V zvezi s tem je treba poudariti, da člen 57(1) ES določa, da člen 56 ES ne posega v uporabo tistih omejitev za tretje države, ki veljajo po notranjem pravu ali pravu Skupnosti na dan 31. decembra 1993 in so bile sprejete glede pretoka kapitala v tretje države ali iz njih, nanašajo pa se na neposredne naložbe, tudi naložbe v nepremičnine, ustanavljanje, opravljanje finančnih storitev ali na sprejem vrednostnih papirjev na trge kapitala.

24 Člen 57(2), prvi stavek, ES določa, da lahko Svet ob prizadevanju čim bolj doseže cilj prostega pretoka kapitala med državami članicami in tretjimi državami ter brez poseganja v druga poglavja Pogodbe ES na predlog Komisije Evropskih skupnosti s kvalificirano večino sprejme ukrepe glede pretoka kapitala v tretje države in iz njih, ki se nanašajo na neposredne naložbe, tudi naložbe v nepremičnine, ustanavljanje, opravljanje finančnih storitev ali na sprejem vrednostnih papirjev na trge kapitala. Drugi stavek navedenega odstavka 2 določa, da je treba soglasno sprejeti ukrepe iz tega odstavka, ki pomenijo v pravu Skupnosti korak nazaj glede liberalizacije pretoka kapitala v tretje države ali iz njih.

25 V točki 48 zgoraj navedene sodbe Sanz de Lera in drugi je Sodišče odločilo, da se je pred nacionalnim sodiščem mogoče sklicevati na določbe člena 73b(1) Pogodbe ES (postal člen 56(1) ES) v povezavi s členoma 73c in 73d(1)(b) Pogodbe ES (postala člena 57 ES oziroma 58(1)(b) ES) in da lahko privedejo do neuporabe nacionalnih pravil, ki jim nasprotujejo.

26 Tako je Sodišče priznalo neposredni učinek člena 56(1) ES, ne da bi razlikovalo med kategorijami pretoka kapitala, za katere velja člen 57(1) ES, in tistimi, za katere ta člen ne velja. V bistvu je Sodišče odločilo, da izjema iz člena 57(1) ES ne more ovirati člena 56(1) ES, da posameznikom podeli pravice, ki jih lahko uveljavljajo pred sodiščem (zgoraj navedena sodba Sanz de Lera in drugi, točka 47).

27 Iz tega izhaja, da se je v zvezi s pretokom kapitala med državami članicami in tretjimi državami pred nacionalnim sodiščem mogoče sklicevati na člen 56(1) ES v povezavi s členoma 57 ES in 58 ES in na to, da lahko privede do neuporabe nacionalnih pravil, ki jim nasprotujejo, ne glede na kategorijo spornega pretoka kapitala.

Pojem omejitev pretoka kapitala med državami članicami in tretjimi državami

28 Najprej je treba odgovoriti na trditve Skatteverket ter švedske, nemške, francoske in nizozemske vlade, da pojma omejitve pretoka kapitala iz člena 56(1) ES ni mogoče razlagati enako v razmerjih med državami članicami in tretjimi državami kot v razmerjih med državami članicami.

29 Nemška, francoska in nizozemska vlada poudarjajo, da je v nasprotju z liberalizacijo pretoka kapitala med državami članicami, katere namen je uresničitev notranjega trga, razširitev na območje prostega pretoka kapitala na razmerja med državami članicami in tretjimi državami povezana z uvedbo ekonomske in monetarne unije. Vse navedene vlade poudarjajo, da bi spoštovanje prepovedi iz člena 56(1) ES v razmerjih s tretjimi državami privedlo do liberalizacije s strani Evropske skupnosti, ne da bi ji bilo zagotovljeno, da bodo zadevne tretje države uvedle enako liberalizacijo in da v razmerjih z njimi ne obstajajo ukrepi usklajevanja nacionalnih določb, predvsem ne na področju neposrednega obdavčenja.

30 Nemška in nizozemska vlada prav tako trdita, da če bi se na območje prostega pretoka kapitala razlagalo enako v razmerjih s tretjimi državami in znotraj Skupnosti, Skupnost ne bi imela sredstev za izpogajanje liberalizacije s temi državami, saj bi taka liberalizacija že samodejno in enostransko odprla trg Skupnosti tretjim državam. V zvezi s tem poudarjata, da imajo določbe o prostem pretoku kapitala, ki jih vsebujejo pridružitveni sporazumi, sklenjeni s tretjimi državami, ožje področje uporabe kot določbe iz člena 56 ES, kar ne bi bilo smiselno, če bi se tudi ta določba uporabljala tako strogo v razmerjih s tretjimi državami in v razmerjih znotraj Skupnosti.

31 Torej, kot je navedel generalni pravobranilec v točkah od 74 do 77 sklepnih predlogov, je treba, čeprav bi liberalizacija pretoka kapitala s tretjimi državami res lahko zasledovala druge cilje, kot je uresničitev notranjega trga, na primer predvsem zagotovitev kredibilnosti enotne valute Skupnosti na svetovnih finančnih trgih in ohranitev finančnih središč svetovnega pomena v državah članicah, ugotoviti, da so države članice, ko je člen 56(1) ES razširil na območje prostega pretoka kapitala na pretok kapitala med tretjimi državami in državami članicami, izbrale potrditev tega na območju v istem členu in z istimi besedami za pretok kapitala v Skupnosti in pretok kapitala, ki zadeva razmerja s tretjimi državami.

32 Poleg tega, kot je tudi poudaril generalni pravobranilec v točkah od 78 do 83 sklepnih predlogov, iz vseh določb, ki so v Pogodbi vsebovane v poglavju o kapitalu in plačilih, izhaja, da so države članice, da bi upoštevale dejstvo, da se cilj in pravne okoliščine liberalizacije pretoka kapitala razlikujejo glede na to, ali gre za razmerja med državami članicami in tretjimi državami ali za prosti pretok kapitala med državami članicami, menile, da je treba sprejeti zaščitne določbe in izjeme, ki veljajo posebej za pretok kapitala v tretje države ali iz njih.

33 Poleg izjeme, ki jo člen 57(1) ES določa za nekatere omejitve pretoka kapitala v tretje države ali iz njih, ki veljajo po notranjem pravu ali pravu Skupnosti na dan 31. decembra 1993, člen 59 ES namreč pooblašča Svet, da lahko v izjemnih okoliščinah, kadar omenjeni pretok kapitala povzroča ali grozi, da bo povzročil resne težave pri delovanju ekonomske in monetarne unije, sprejme zaščitne ukrepe. Člen 60(1) ES med drugim pooblašča Svet, da sprejme potrebne nujne ukrepe v zvezi s tretjimi državami, če se v primerih, predvidenih v členu 301 ES, šteje ukrepanje Skupnosti za potrebno. Nazadnje člen 60(2) ES določa, da lahko država članica zaradi resnih političnih razlogov in zaradi nujnosti sprejme enostranske ukrepe proti tretji državi v zvezi s pretokom kapitala, če Svet ni ukrepal skladno z odstavkom 1 tega člena.

34 V zvezi s tem je treba opozoriti, da v nasprotju s tem, kar navaja nemška vlada, iz pogojev – ki na podlagi člena 57(2) ES veljajo za pooblastilo, ki ga ima Svet za sprejemanje ukrepov iz tega člena v zvezi s kategorijami pretoka kapitala v tretje države, naštetih v tej določbi, ali iz njih – ni mogoče sklepati, da za navedene kategorije ne velja prepoved iz člena 56(1) ES. V bistvu je odstavek 2 člena 57 ES, ki ga je treba razlagati v zvezi z odstavkom 1 tega člena, omejen na to, da Svetu dovoljuje sprejemanje ukrepov v zvezi z navedenimi kategorijami pretoka kapitala, ne da bi jim omejitve, ki veljajo po notranjem pravu ali pravu Skupnosti, katerih ohranitev je izrecno določena s tem odstavkom 1, lahko nasprotovale.

35 Kot je navedel generalni pravobranilec v točki 86 sklepnih predlogov, se omejitve, ki jih v skladu s členom 57(1) ES države članice in Skupnost lahko uporabijo za pretok kapitala v tretje države in iz njih, pridružijo ne le tistim, določenim v členih 59 ES in 60 ES, temveč tudi tistim, ki izhajajo iz ukrepov, ki jih države članice sprejmejo v skladu s členom 58(1)(a) in (b) ES, ali jih drugače upraviči nujni razlog v splošnem interesu.

36 Med drugim izhaja iz sodne prakse Sodišča, da se okvir, v katerem so države članice pooblašene, da uporabijo določene omejitvene ukrepe, ki se nanašajo na pretok kapitala, ne more določiti, ne da bi se upoštevala okoliščina, na katero opozarja več vlad, ki so Sodišču predložile stališča, da pretok kapitala v tretje države in iz njih poteka v drugačnih pravnih okoliščinah kot tisti, ki poteka v Skupnosti.

37 Torej, iz razloga stopnje pravne integracije med državami članicami Evropske unije, zlasti iz razloga zakonodajnih ukrepov Skupnosti, ki se nanašajo na sodelovanje med nacionalnimi davčnimi organi, kot je Direktiva 77/799, obdavčevanje gospodarskih dejavnosti s štejeznimi vidiki, ki se opravljajo v Skupnosti, ki ga izvaja država članica, ni vedno primerljivo z obdavčevanjem gospodarskih dejavnosti, ki vsebujejo elemente razmerij med državami članicami in tretjimi državami (sodba z dne 12. decembra 2006 v zadevi *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, ZOdl., str. I-11753, točka 170). Po mnenju Sodišča niti ni mogoče izključiti, da bo država članica lahko dokazala, da je omejevanje pretoka kapitala v tretje države ali iz njih upravičeno iz razloga, danega v okoliščinah, v katerih ta razlog ne bi pomenil veljavnega upravičenja za omejevanje pretoka kapitala med državami članicami (zgoraj navedena sodba *Test Claimants in the FII Group Litigation*, točka 171).

38 Iz teh razlogov se ne more šteti za odločilno trditev, ki sta jo navedli nemška in nizozemska vlada, v skladu s katero bi, če bi se pojem omejitev pretoka kapitala razlagal enako v razmerjih med državami članicami in tretjimi državami kot v razmerjih med državami članicami, Skupnost enostransko odprla svoj trg tretjim državam, ne da bi ohranila pogajalska sredstva, potrebna za zagotovitev take liberalizacije s strani tretjih držav.

39 Glede na to, da je bil s tem pojem omejitev pretoka kapitala med državami članicami in tretjimi državami pojasnjen, je treba na drugem mestu preučiti, ali je treba ureditev, kot je ta v postopku v glavni stvari, šteti za tako omejitev, in če je tako, ali je lahko objektivno upravičena na podlagi določb Pogodbe ali z nujnimi razlogi v splošnem interesu.

Obstoj omejitve pretoka kapitala

40 V zvezi s tem je treba opozoriti, da ukrepi, ki jih člen 56(1) ES prepoveduje, ker omejujejo pretok kapitala, obsegajo vse take ukrepe, ki bi lahko odvrnili naložbe nerezidentov v državi članici ali bi lahko odvrnili državljane omenjene države članice, da to storijo v drugih državah (glej zgoraj navedeno sodbo *van Hilten-van der Heijden*, točka 44, in sodbo z dne 25. januarja 2007 v zadevi *Festersen*, C-370/05, ZOdl., str. I-1129, točka 24).

41 V obravnavanem primeru člen 16a poglavja 42 zakona določa oprostitve plačila dohodnine od dividend, ki jih v obliki delnic hčerinske družbe razdeli delniška družba s sedežem na Švedskem ali v drugi državi, članici EGP, za davčne zavezance, ki so švedski rezidenti, vendar jim te oprostitve ne prizna, če tako razdelitev opravi družba s sedežem v tretji državi, ki ni članica EGP, razen če je ta s Kraljevino Švedsko sklenila konvencijo, ki določa izmenjavo informacij.

42 Posledica take zakonodaje je, da davčne zavezance, ki so švedski rezidenti, odvrta od vlaganja njihovega kapitala v družbe s sedežem zunaj EGP. Ker so dividende, ki jih izplačajo švedskim rezidentom, davčno manj ugodno obravnavane od tistih, ki jih izplačajo družbe s

sedežem v državi članici EGP, so za investitorje, ki so švedski rezidenti, delnice navedenih družb manj privlačne od delnic družb, ki imajo sedež v taki državi (v tem smislu glej zgoraj navedeni sodbi Verkooijen, točki 34 in 35, ter Manninen, točki 22 in 23, ter v zvezi s pretokom kapitala med državami članicami in tretjimi državami zgoraj navedeno sodbo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, točka 166).

43 Ureditev, kot je v postopku v glavni stvari, pomeni torej omejitev pretoka kapitala med državami članicami in tretjimi državami, ki jo člen 56(1) ES naenkloma prepoveduje.

44 Preden preučimo, ali se navedeno omejitev lahko utemelji z nujnim razlogom v splošnem interesu, kot navajajo Skatteverket in vlade, ki so Sodišču predložile stališča, je treba odgovoriti na trditev, ki jo je navedla italijanska vlada, v skladu s katero za to omejitev velja izjema iz člena 57(1) ES.

Uporaba izjeme iz člena 57(1) ES

45 Kot je bilo poudarjeno v točki 23 te sodbe, člen 57(1) ES določa, da člen 56 ES ne posega v uporabo tistih omejitev za tretje države, ki veljajo po notranjem pravu ali pravu Skupnosti na dan 31. decembra 1993 in so bile sprejete glede pretoka kapitala v tretje države ali iz njih, nanašajo pa se na neposredne naložbe, tudi naložbe v nepremičnine, ustanavljanje, opravljanje finančnih storitev ali na sprejem vrednostnih papirjev na trge kapitala.

46 Pojem „neposredne naložbe“ iz člena 57(1) ES velja za omejitev pretoka kapitala, ki jo predstavlja manj ugodno davčno obravnavanje tujih dividend, kolikor se nanaša na vse vrste naložb fizičnih ali pravnih oseb, ki so namenjene vzpostavitvi ali ohranjanju trajnih in neposrednih razmerij med osebo, ki zagotovi kapital, in podjetjem, ki dobi na voljo kapital za izvajanje gospodarske dejavnosti (v tem smislu glej zgoraj navedeno sodbo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, točke od 179 do 181, ter sodbi z dne 24. maja 2007 v zadevi *Holböck*, C-157/05, še neobjavljena v ZOdl., točki 33 in 34, in z dne 23. oktobra 2007 v zadevi *Komisija proti Nemčiji*, C-112/05, še neobjavljena v ZOdl., točka 18).

47 Ker predložitvena odločba ne izključuje, da se dividende, ki jih namerava družba X razdeliti A, nanašajo na take naložbe, je treba preučiti, ali za ureditev, kot je ta v postopku v glavni stvari, lahko velja izjema iz člena 57(1) ES kot omejitev, ki je obstajala na dan 31. decembra 1993.

48 Kot je poudaril generalni pravobranilec v tokah od 110 do 112 sklepnih predlogov, pojem omejitve, ki je obstajala na dan 31. decembra 1993, predpostavlja, da je bil pravni okvir, v katerega spada zadevna omejitev, od tega dne neprekinjeno del pravnega reda zadevne države članice. Če bi bilo drugače, bi država članica lahko vsak čas ponovno uvedla omejitve pretoka kapitala v tretje države ali iz njih, ki so v nacionalnem pravnem redu obstajale na dan 31. decembra 1993, a niso bile ohranjene.

49 Enako se je izrazilo Sodišče, ko je bilo zaprošeno, da odloči o uporabi izjeme iz člena 57(1) ES za omejitve pretoka kapitala, ki so v pravnem redu držav članic obstajale na dan 31. decembra 1993. Čeprav je Sodišče priznalo, da nacionalni ukrep, ki je bil sprejet po tako določenem datumu, ni samo zaradi tega samodejno izključen iz sistema odstopanja, ki je določen v odstavku 1, je to določbo razumelo tako, da zajema določbe, ki so vsebinsko enake prejšnji zakonodaji ali samo zmanjšujejo ali odstranjujejo oviro za izvrševanje pravic in svoboščin Skupnosti, ki so bile določene v prejšnji zakonodaji, pri čemer pa izključuje določbe, ki temeljijo na drugačni logiki kot prejšnje in ki uvajajo nove postopke (v tem smislu glej zgoraj navedeni sodbi *Test Claimants in the FII Group Litigation*, točka 192, in *Holböck*, točka 41). S tem pa Sodišče ni zajelo določb, ki so ponovno uvedle oviro prostemu pretoku kapitala, ki po razveljavitvi prejšnje zakonodaje ni več obstajala, čeprav so bile vsebinsko enake zakonodaji, ki je obstajala na dan 31. decembra 1993.

50 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da je člen 16 poglavja 42 zakona na dan, ko je leta 1992 začel veljati, že določal, da oprostitev, določena za dividende v obliki delnic v hčerinski družbi, ne velja za dividende, ki so jih izplačale družbe s sedežem v tretjih državah, ki s Kraljevino Švedsko niso sklenile konvencije, ki določa izmenjavo informacij. Iz predložitvene odločbe izhaja, da je ta oprostitev na navedeni dan veljala le za dividende, ki so jih izplačale družbe s sedežem na Švedskem.

51 Res so bile določbe, ki so se nanašale na izjemo, razveljavljene leta 1994, nato pa spet uvedene leta 1995 in so bile od leta 2001 razširjene na dividende, ki jih izplačajo družbe s sedežem v državi članici EGP ali drugi državi, s katero je Kraljevina Švedska sklenila konvencijo, ki določa izmenjavo informacij. Vendar je tudi res, da ta izjema, kot navaja italijanska vlada, vsaj od leta 1992 neprekinjeno ni veljala za dividende, ki so jih izplačale družbe s sedežem v tretjih državah, ki niso bile članice EGP in s Kraljevino Švedsko niso sklenile take konvencije.

52 V teh okoliščinah je treba po letu 1992 izključitev oprostitve – ki jo je zakon določal za dividende, ki jih izplača družba s sedežem v tretji državi, ki ni članica EGP, ki s Kraljevino Švedsko ni sklenila konvencije, ki določa izmenjavo informacij – šteti za omejitev, ki je obstajala na dan 31. decembra 1993 v smislu člena 57(1) ES, vsaj kadar se te dividende nanašajo na neposredne naložbe v družbo, ki jih razdeli, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

53 Ker iz predložitvene odločbe ne izhaja, ali se dividende v postopku v glavni stvari nanašajo na neposredne naložbe, je treba preučiti, ali nacionalno zakonodajo, kot je ta v postopku v glavni stvari, lahko upraviči nujen razlog v splošnem interesu.

Upravičenost zaradi nujnosti, da se zagotovi učinkovit davčni nadzor

54 Po mnenju Skatteverket, švedske, danske, nemške, španske, francoske, italijanske in nizozemske vlade ter vlade Združenega kraljestva je zavrnitev oprostitve iz člena 16 poglavja 42 zakona, kadar dividende izplača družba s sedežem v tretji državi, s katero Kraljevina Švedska ni sklenila davčne konvencije, ki določa izmenjavo informacij, upravičena zaradi nujnosti, da se zagotovi učinkovit davčni nadzor. Švedska davčna uprava naj se v zvezi s tretjo državo ne bi mogla zateči k vzajemni pomoči med pristojnimi organi, ki jo določa Direktiva 77/799. Poleg tega naj ne bi niti konvencija niti protokol vsebovala določbe o izmenjavi informacij in ki bi bila podobna tisti iz člena 26 vzorne konvencije, ki jo je pripravila Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD). Če tudi bi davčni zavezanec imel na voljo potrebne informacije, da bi dokazal, da so pogoji iz člena 16 izpolnjeni, bi morala davčna uprava preveriti vrednost predloženih dokazov, kar ne bi bilo mogoče, če ne bi mogla izkoristiti sodelovanja s pristojnimi organi države, v kateri ima sedež družba, ki razdeljuje delnice.

55 V skladu s členom 58(1)(b) ES določbe člena 56 ES ne posegajo v pravice držav članic, da

sprejmejo vse potrebne ukrepe za preprečevanje kršitev nacionalnih zakonov in drugih predpisov, zlasti na področju obdavčitve. Tako je Sodišče priznalo, da nujnost, da se zagotovi učinkovitost davčnega nadzora, pomeni nujen razlog v splošnem interesu, ki lahko utemelji omejitev uresničevanja s Pogodbo zagotovljenih pravic o prostem pretoku (sodbe z dne 15. maja 1997 v zadevi Futura Participations in Singer, C-250/95, Recueil, str. I-2471, točka 31; z dne 15. julija 2004 v zadevi Lenz, C-315/02, ZOdl., str. I-7063, točki 27 in 45, in z dne 14. septembra 2006 v zadevi Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, ZOdl., str. I-8203, točka 47).

56 Da se omejitveni ukrep lahko upraviči, mora spoštovati načelo sorazmernosti, tako da mora biti primeren, da zagotovi uresnitev zastavljenega cilja, in ne sme preseči tistega, kar je nujno, da se ta cilj doseže (glej zlasti sodbo z dne 4. marca 2004 v zadevi Komisija proti Franciji, C-334/02, Recueil, str. I-2229, točka 28).

57 Po mnenju A in Komisije je zakonodaja v postopku v glavni stvari nesorazmerna glede na zastavljeni cilj, ker lahko švedska davčna uprava zahteva od davčnega zavezanca, naj predloži dokaz o tem, da so izpolnjeni zahtevani pogoji za oprostitve, ki jo določa ta zakonodaja. Če se taka oprostitve nanaša na dividende, ki jih izplača družba, ki kotira na borzi, bi se lahko nekatere informacije pridobile s pregledom podatkov, ki jih mora taka družba objaviti na podlagi zakona.

58 Kot navajata A in Komisija, je Sodišče v zvezi z nacionalno ureditvijo, ki omejuje uresničevanje ene izmed svobod pretoka, zagotovljenih s Pogodbo, določilo, da se država članica ne more sklicevati na to, da ne more zaprositi druge države članice za sodelovanje, da bi opravila poizvedbe ali zbrala informacije, zato da bi upravičila zavrnitev davčne ugodnosti. Čeprav se izkaže, da je preveritev informacij, ki jih je predložil davčni zavezanec, težka, predvsem zaradi omejitev pri izmenjavi informacij, določenih v členu 8 Direktive 77/799, ni ne preprečuje zadevnim davčnim organom, da od davčnih zavezancev zahtevajo dokaze, za katere menijo, da so potrebni za pravilno odmero zadevnih davkov in dajatev, ter po potrebi zavrnejo zahtevano oprostitve, če ti dokazi niso predloženi (v tem smislu glej sodbe z dne 28. januarja 1992 v zadevi Bachmann, C-204/90, Recueil, str. I-249, točka 20; z dne 30. januarja 2007 v zadevi Komisija proti Danskim, C-150/04, ZOdl., str. I-1163, točka 54, ter z dne 11. oktobra 2007 v zadevi ELISA, C-451/05, še neobjavljena v ZOdl., točki 94 in 95).

59 V teh okoliščinah je Sodišče odločilo, da *a priori* ni mogoče izključiti možnosti, da bi davčni zavezanec lahko predložil ustrezne dokaze, na podlagi katerih bi davčni organi države članice obdavčitve lahko jasno in natančno preverili, da se davčni zavezanec ne želi izogniti plačilu davka ali ne želi utajiti davka (v tem smislu glej sodbi z dne 8. julija 1999 v zadevi Baxter in drugi, C-254/97, Recueil, str. I-4809, točki 19 in 20; in z dne 10. marca 2005 v zadevi Laboratoires Fournier, C-39/04, ZOdl., str. I-2057, točka 25, ter zgoraj navedeno sodbo ELISA, točka 96).

60 Vendar te sodne prakse, ki se nanaša na omejitve pri izvrševanju svobode pretoka v Skupnosti, ni mogoče v celoti prenesti na pretok kapitala med državami članicami in tretjimi državami, saj se tak pretok dogaja v drugačnih pravnih okoliščinah, kot so bile tiste, ki so bile podlaga za sodbe, navedene v prejšnjih dveh točkah.

61 Prvič, razmerja med državami članicami se odvijajo v skupnem pravnem okviru, ki ga zaznamuje obstoj zakonodaje Skupnosti, kot je Direktiva 77/799, ki je določila vzajemne obveznosti medsebojne pomoči. Čeprav obveznost pomoči na področjih, za katera velja ta direktiva, ni neomejena, navedena direktiva določa okvir sodelovanja med pristojnimi organi držav članic, ki ne obstaja med njimi in pristojnimi organi tretjih držav, če te niso sklenile dogovora o medsebojni pomoči.

62 Drugič, kot je v zvezi z dokazi – ki jih davčni zavezanec lahko predloži, da bi davčnim organom omogočil preveriti, ali so pogoji iz nacionalne zakonodaje izpolnjeni – navedel generalni

pravobranilec v točkah od 141 do 143 sklepnih predlogov, usklajevalni ukrepi Skupnosti, ki se na področju knjigovodstva družb uporabljajo v državah članicah, ponujajo davčnemu zavezancu možnost, da predloži zanesljive in preverljive dokaze v zvezi s strukturo družbe s sedežem v drugi državi članici in njenimi dejavnostmi, medtem ko te možnosti nima, kadar gre za družbo s sedežem v tretji državi, ki ji ni treba uporabiti teh ukrepov Skupnosti.

63 Iz tega sledi, da kadar je uporaba davčne ugodnosti v ureditvi države članice odvisna od izpolnitve pogojev, katerih izpolnjevanje se lahko preveri le s pridobitvijo informacij pristojnih organov tretje države, lahko ta država članica na celoma legitimno zavrne odobritev te ugodnosti, če se pridobitev informacij iz te države izkaže za nemogočo, predvsem ker za to tretjo državo ne obstaja obveznost iz konvencije, da mora predložiti informacije.

64 V postopku v glavni stvari Skatteverket in švedska vlada trdita, da švedska davčna uprava ni mogla preveriti izpolnitve prvega, tretjega, četrtega in šestega pogoja iz člena 16 poglavja 42 zakona, namreč zahtev, da se mora razdelitev opraviti sorazmerno glede na število delnic, ki jih ima v matični družbi, da se morajo razdeliti vsi deleži te družbe v hčerinski družbi ter da po razdelitvi deležev v hčerinski družbi teh ne sme imeti v lasti družba, ki spada k isti skupini kot matična družba, in da mora biti glavna dejavnost hčerinske družbe ali družb, ki jih obvladuje, industrijska ali trgovinska.

65 Preučitev tega vprašanja spada na področje, za katero je pristojno predložitveno sodišče.

66 To velja tudi glede vprašanja, ali protokol ali sporazum omogoča švedski davčni upravi pridobiti informacije, ki jih potrebuje za izvajanje člena 16. Če je Skatterättsnämnden presodil, da sporazum lahko omogoči pridobitev potrebnih informacij, iz dokumentov in pojasnil, ki jih je švedska vlada predložila na zahtevo Sodišča, izhaja, da lahko švicarske oblasti pridobijo samo tiste informacije, ki so potrebne za pravilno uporabo konvencije.

67 Glede na navedeno je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti tako, da je treba člena 56 ES in 58 ES razlagati tako, da ne nasprotujeta zakonodaji države članice, v skladu s katero se oprostitev plačila dohodnine od dividend, razdeljenih v obliki delnic hčerinske družbe, lahko odobri, le če ima družba, ki jih razdeli, sedež v državi članici EGP ali v državi, s katero je bila sklenjena davčna konvencija, ki določa izmenjavo informacij, če za to omejitve veljajo pogoji, katerih izpolnjevanje lahko pristojni organi te države članice preverijo le s pridobitvijo informacij od države, v kateri ima sedež družba, ki razdeljuje delnice.

Stroški

68 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ, Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

Člena 56 ES in 58 ES je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta zakonodaji države članice, v skladu s katero se oprostitev plačila dohodnine od dividend, razdeljenih v obliki delnic hčerinske družbe, lahko odobri, le če ima družba, ki jih razdeli, sedež v državi članici EGP ali v državi, s katero je bila sklenjena davčna konvencija, ki določa izmenjavo informacij, če za to omejitve veljajo pogoji, katerih izpolnjevanje lahko pristojni organi te države članice preverijo le s pridobitvijo informacij od države, v kateri ima sedež družba, ki razdeljuje delnice.

Podpisi

* Jezik postopka: švedščina.