

Kohtuasi C-101/05

Skatteverket

versus

A

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Regeringsrätten)

Kapitali vaba liikumine – Kapitali liikumise piirangud liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel – Kapitalitulu maksustamine – Euroopa Majanduspiirkonna liikmesriigis asuvale äriühingule jaotatavad dividendid – Vabastus – Kolmandas riigis asuva äriühingu jaotatavad dividendid – Maksuvabastus, mis eeldab teabevahetuse sätet sisaldava maksulepingu olemasolu – Maksujärelevalve tõhusus

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *(EÜ artiklid 56 ja 58) Kapitali vaba liikumine – Asutamislepingu sätted*

(EÜ artikli 56 lõige 1, EÜ artikli 57 lõige 1 ja EÜ artikkel 58)

2. *Kapitali vaba liikumine – Piirangud*

(EÜ artikli 56 lõige 1)

3. *Kapitali vaba liikumine – Kapitali liikumise piirangud kolmandatesse riikidesse või kolmandatest riikidest*

(EÜ artikli 57 lõige 1)

4. *Kapitali vaba liikumine – Piirangud – Maksuõigusnormid – Tulumaks*

(EÜ artiklid 56 ja 58)

1. Liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelise kapitali liikumise küsimustes võib siseriiklikus kohtus tugineda EÜ artikli 56 lõikele 1, koosmõjus artiklitega 57 ja 58, ning olenemata asjaspepuutuva kapitali liikumise liigist võib see kaasa tuua nende sätetega vastuolus oleva siseriikliku õiguse kohaldamata jätmise. Nimelt on EÜ artikli 56 lõikel 1 vahetu õigusmõju ilma, et tuleks eristada EÜ artikli 57 lõikes 1 loetletud ja seal loetlemata kapitali liikumise liike, arvestades, et EÜ artikli 57 lõikes 1 sätestatud erand ei saa seada piiranguid sellele, et EÜ artikli 56 lõige 1 annab isikutele õigusi, mille tagamiseks nad võivad kohtusse pöörduda.

(vt punktid 26 ja 27)

2. Kapitali liikumise piirangu mõistet tuleb tõlgendada ühtemoodi nii liikmesriikidevahelistes suhetes kui ka liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelistes suhetes. Kuigi kolmandate riikidega kapitali liikumise liberaliseerimine võib kindlasti teenida ka muid eesmärgi, eriti ühenduse ühishraha usaldusvääruse tagamist maailma finantsturgudel ja maailma mastaabiga finantskeskuste püsimist liikmesriikides, tuleb tunnistada, et kuna kapitali vaba liikumise põhimõte laieneb EÜ artikli 56 lõike 1 kohaselt ka kapitali liikumisele kolmandate riikide ja liikmesriikide

vahel, on viimased otsustanud selle põhimõtte sätestada samasse artiklisse ja samas sõnastuses kohalduvana nii ühendusesisesele kapitali liikumisele kui ka suhetele kolmandate riikidega. Lisaks nähtub asutamislepingu kapitali ja maksete peatüki sätetest nende kogumis, et arvestamaks asjaoluga, et kapitali liikumise liberaliseerimise eesmärk ja õiguslik kontekst on erinevad sõltuvalt sellest, kas tegemist on liikmesriikide ja kolmandate riikide vaheliste suhetega või kapitali vaba liikumisega liikmesriikide vahel, on viimased pidanud vajalikuks kehtestada kaitseklauslid ja erandid, mis kohalduvad spetsiifiliselt kapitali liikumisele kolmandatesse riikidesse või kolmandates riikidest.

(vt punktid 31 ja 32, 38)

3. Mõiste „31. detsembril 1993 kehtivad piirangud”, nagu see on sätestatud EÜ artikli 57 lõikes 1, eeldab, et õiguslik raamistik, mille osa kõnesolev piirang on, on olnud katkematult alates sellest kuupäevast liikmesriigi õiguskorra osa. Tuleb aga mainida, et pärast seda kuupäeva vastuvõetud liikmesriigi õigusakt ei jää vaid selle asjaolu tõttu automaatselt nimetatud lõikega kehtestatud eriregulatsiooni kohaldamisalast välja, kuna seda võimalust tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab kõiki neid õigusnorme, mis on sisuliselt identsed eelnevalt kehtinud õigusnormidega, või mis vaid vähendavad või tühistavad eelnevalt kehtinud õigusnormides sätestatud ühenduse õiguste ja vabaduste teostamise piirangu. Samas ei kuulu selle eriregulatsiooni kohaldamisalasse need õigusnormid, mis on kehtestatud eelnevaga võrreldes uutel alustel ja mis kehtestavad uusi kordi. Seega ei hõlma nimetatud eriregulatsioon sätteid, mis – olles sisuliselt identsed 31. detsembril 1993 kehtinud sätetega – kehtestasid õiguskorras uuesti kapitali liikumise piirangu, mis varasema õigusnormi kehtetuks tunnistamise tulemusena enam ei kehtinud.

(vt punktid 48 ja 49)

4. EÜ artikleid 56 ja 58 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigus, mille kohaselt saab tütarettevõtja aktsiates makstavatele dividendidele tulumaksuvabastuse anda vaid juhul, kui dividende jaotava äriühingu asukoht on Euroopa Majanduspiirkonna (EMP) liikmesriigis või riigis, kellega maksuga maksustav riik on sõlminud maksulepingu, mis sisaldab sätet teabevahetuse kohta, ja kui see maksuvabastus sõltub teatud tingimuste täitmisest, mida liikmesriigi pädevad ametiasutused saavad aga kontrollida vaid teabe saamisel dividende jaotava äriühingu asukohariigilt.

Kui need õigusnormid sisaldavad liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelise kapitali liikumise piirangut, pärssides asjassepuutuva liikmesriigi residendist maksumaksja tahet investeerida oma kapitali väljaspool EMP-d asuvasse äriühingusse, võivad need olla põhjendatud maksujärelevalve tõhususe tagamise vajadusega, tingimusel, et järgitud on proportsionaalsuse nõuet, st et meede peab olema sobiv tema võtmise tinginud eesmärgi saavutamiseks ega ületa selle saavutamiseks vajalikku. Muidugi ei saa liikmesriik tugineda teiselt liikmesriigilt koostöö taotlemise võimatusele, selleks et teostada uurimist või koguda teavet maksusoodustuse andmisest keeldumise põhjendamiseks. Kuid seda põhimõtet, mis puudutab liikumisvabaduste teostamise piiranguid ühenduse sees, ei saa täies ulatuses üle kanda liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelisele kapitali liikumisele, kuna see toimub erinevas õiguslikus kontekstis võrreldes liikmesriikidevahelise kapitali liikumisega. Järelikult, kui liikmesriigi õiguse kohaselt sõltub maksusoodustuse andmine teatud tingimuste täitmisest, mida saab aga kontrollida vaid teabe saamisel kolmanda riigi pädevatelt ametiasutustelt, võib liikmesriik üldjuhul õiguspäraselt keelduda maksusoodustuse andmisest, kui – ja eriti siis, kui kolmandal riigil ei ole lepingulist kohustust asjakohast teavet edastada – osutub võimatuks kolmandalt riigilt seda teavet saada.

(vt punktid 42 ja 43, 55 ja 56, 58, 60, 63, 67 ning resolutiivosa)

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

18. detsember 2007(*)

Kapitali vaba liikumine – Kapitali liikumise piirangud liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel – Kapitalitulu maksustamine – Euroopa Majanduspiirkonna liikmesriigis asuvale äriühingule jaotatavad dividendid – Vabastus – Kolmandas riigis asuva äriühingu jaotatavad dividendid – Maksuvabastus, mis eeldab teabevahetuse sätet sisaldava maksulepingu olemasolu – Maksujärelevalve tõhusus

Kohtuasjas C-101/05,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Regeringsrätten'i (Rootsi) 15. oktoobri 2004. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 28. veebruaril 2005, menetluses

Skatteverket

versus

A,

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president V. Skouris, kodade esimehed P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (ettekandja) ja A. Tizzano ning kohtunikud R. Schintgen, J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský, T. von Danwitz, A. Arabadjiev ja C. Toader,

kohtujurist: Y. Bot,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 12. juuni 2007. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Skatteverket, esindaja: K. Rask,
- A, esindajad: *advokat* S. Andersson ja *advokat* P. Nortoft,
- Rootsi valitsus, esindajad: K. Wistrand ja A. Falk,
- Taani valitsus, esindaja: B. Weis Fogh,
- Saksamaa valitsus, esindajad: M. Lumma, U. Forsthoff ja C. Blaschke,

- Hispaania valitsus, esindajad: N. Díaz Abad ja M. Muñoz Pérez,
- Prantsusmaa valitsus, esindajad: G. De Bergues ja J. C. Gracia ning C. Jurgensen,
- Itaalia valitsus, esindaja: I. M. Braguglia, keda abistas *avvocato dello Stato* P. Gentili,
- Madalmaade valitsus, esindajad: H. G. Sevenster ja C. ten Dam ning M. de Grave,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: C. Jackson ja T. Harris, keda abistas *barrister* T. Ward,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja K. Simonsson,

olles 11. septembri 2007. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb EÜ artiklite 56–58 tõlgendamist.

2 Eelotsusetaotlus on esitatud Skatteverket'i (Rootsi maksuamet) ja Rootsi residendist füüsilise isiku A vahelises vaidluses selle üle, et viimasele keelduti maksuvabastuse andmisest kolmandas riigis asuva äriühingu tütarettevõtja aktsiates makstud dividendidelt tasutavast maksust.

Siseriiklik õigus

3 Rootsi 1999. aasta seaduse nr 1229 (inkomstskattelagen, *SFS* 1999, nr 1229, edaspidi „seadus“) kohaselt maksustatakse aktsiaseltsi poolt Rootsi residendist füüsilisele isikule makstavad dividendid selles liikmesriigis üldjuhul tulumaksuga.

4 Seaduse 42. peatüki artiklis 16 on sätestatud:

„Rootsi aktsiaseltsi (emaettevõtja) maksustatava tulu hulka ei arvata tema tütarettevõtja aktsiates makstavaid dividende tingimusel, et:

- 1) dividende makstakse proportsionaalselt emaettevõtjas olevate aktsiate arvuga;
- 2) emaettevõtja aktsiad on börsil noteeritud;
- 3) jaotatakse kogu emaettevõtja osalus tütarettevõtjas;
- 4) pärast dividendide maksmist ei kuulu osad/aktsiad tütarettevõtjas emaettevõtjaga samasse kontserni kuuluvale äriühingule;
- 5) tütarettevõtja on Rootsi aktsiaselts või välismaa äriühing, ja
- 6) tütarettevõtja põhiline tegevusala on tööstus- või kaubandustegevus või seisneb otseselt või kaudselt osade/aktsiate omamises sellistes äriühingutes, mille põhiline tegevusala on tööstus- või kaubandustegevus ja milles tütarettevõtja omab otseselt või kaudselt osasid/aktsiaid, mille hääleõigus moodustab üle poole kõigist äriühingu osadega/aktsiatega esindatud häältest.”

5 Ajal, mil see maksuvabastus Rootsis 1992. aastal esimest korda jõustus, kohaldati neid üksnes Rootsi aktsiaseltside jaotatavale kasumile. Alates 1994. aastast tunnistati need sätted

kehtetuks, kuid seejärel kehtestati nad alates 1995. aastast uuesti.

6 Seaduse 42. peatüki artikli 16a kohaselt, mis lisati Rootsi seadusesse aastal 2001, kohaldatakse sama peatüki artiklis 16 sätestatud maksuvabastust ka juhul, kui aktsiaid jaotab välismaa äriühing, kelle õiguslik staatus on analoogiline Rootsi aktsiaseltsiga ja kes on asutatud Euroopa Majanduspiirkonna (edaspidi „EMP”) liikmeks olevas riigis või riigis, kellega Rootsi Kuningriigil on sõlmitud maksuleping, mis sisaldab sätet teabevahetuse kohta.

7 Šveitsi Konföderatsioon ja Rootsi Kuningriik sõlmisid 7. mail 1965 tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise lepingu (edaspidi „leping”). Selle lepingu artiklid 10 ja 11 puudutavad vastavalt dividendide ja intresside maksustamise korda.

8 Lepingu artikkel 27 näeb ette lepingu poolteks olevate riikide pädevate ametiasutuste vastastikuse abistamise menetluse, et vältida lepingu sätetele mittevastavat maksustamist ja lahendada probleeme või hajutada kahtlusi, mis võivad tekkida lepingu tõlgendamisel või kohaldamisel.

9 Lisaks nähtub lepingu sõlmimisel koostatud läbirääkimiste ja allakirjutamise protokoll (edaspidi „protokoll”) punktist 5, et Šveitsi delegatsioon otsustas, et teabevahetuse esemeks võivad olla üksnes need asjaolud, mis on vajalikud lepingu nõuetekohaseks kohaldamiseks ja võimaldavad vältida lepingu kuritarvituse teel kohaldamist. Samast punktist 5 nähtub, et Rootsi Kuningriik võttis selle avalduse teadmiseks ja loobus sõnaselgest lepingusättest teabevahetuse kohta.

10 17. augustil 1993 sõlmisid Šveitsi Konföderatsioon ja Rootsi Kuningriik kokkuleppe (edaspidi „kokkulepe”), mis puudutab lepingu artiklite 10 ja 11 rakendamist. See kokkulepe täpsustab esiteks menetlust, mida isikul tuleb järgida, et maksu vastavalt nendele artiklitele vähendataks, ning teiseks selliste taotluste menetlemist lepingu poolteks olevate riikide maksuametites.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

11 Rootsis elav füüsiline isik A on aktsionär Šveitsis asutatud äriühingus X, kes kavatseb jaotada aktsiaid, mis kuuluvad talle ühes tema tütarettvõtjas. A palus Skatterättsnämnden'ilt (Rootsi maksuõiguse komisjon) esialgset arvamust küsimuses, kas selline aktsiate jaotamine on tulumaksust vabastatud. A sõnul on äriühingul X Rootsi aktsiaseltsiga analoogiline õiguslik staatus ja täidetud on seadusega nõutavad maksuvabastustingimused, välja arvatud selle äriühingu registrijärgset asukohta puudutav tingimus.

12 Skatterättsnämnden vastas oma 19. veebruari 2003. aasta esialgses arvamuses, et X?i kavandatav aktsiate jaotus peab olema kapitali liikumise vabadust käsitlevate EÜ asutamislepingu sätete alusel tulumaksust vabastatud.

13 Skatterättsnämndeni hinnangul seadusest sellist maksuvabastust ei tulene, kuna leping ei sisalda Šveitsi Konföderatsiooni kohustust Rootsi maksuametile vajalikku teavet edastada. Seaduse 42. peatüki artiklit 16a tuleb pidada kapitali liikumise piiranguks EÜ artikli 56 tähenduses. Piirang on kahtlemata õigustatav maksujärelevalve hõlbustamise eesmärgiga, arvestades, et nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiiv 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese ja kaudse maksustamise valdkonnas (EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63), mida on muudetud nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiiviga 92/12/EMÜ (EÜT L 76, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 179), (edaspidi „direktiiv 77/799”), ei ole kohaldatav. Piirang on aga nimetatud eesmärki arvestades ebaproportsionaalne. Kokkulepe nimelt annab Rootsi maksuametile võimaluse saada teatud juhtudel vajalik teave siseriiklikku maksuõigust kohaldades. Samuti võib maksukohustuslasele endale anda võimaluse tõendada, et

kõik seaduses sätestatud tingimused on täidetud.

14 Skatteverket esitas Regeringsrättenile selle Skatterättsnämndeni esialgse arvamuse peale apellatsioonkaebuse.

15 Kaebuses toonitas Skatteverket, et kapitali vaba liikumist käsitlevad sätted on liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelise kapitali liikumise osas ebaselged, ja seda eriti nende kolmandate riikide osas, kes on maksujärelevalve otstarbel toimuva teabevahetuse vastu. Kui sellise teabe saamise võimalus on piiratud, on nimetatud artiklis 16a sätestatud piiranguga sarnane piirang maksujärelevalve tõhususe tagamise eesmärgil põhjendatud.

16 A seevastu leiab, et protokoll ja kokkuleppe sätted on sarnased lepingus endas sisalduvate teabevahetuse sätetega. 42. peatüki artikkel 16a on igal juhul käsitletav kapitali vaba liikumise piiranguna, mis ei ole põhjendatud. Puudub igasugune vajadus Šveitsi ametiasutustele teabenõude esitamiseks, kui maksukohustuslast ennast võib paluda tõendada, et ta täidaks kõik maksuvabastuse saamiseks vajalikud seaduses sätestatud tingimused.

17 Neil asjaoludel otsustas Regeringsrätten menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelist kapitali vaba liikumist käsitlevate sätetega on vastuolus [käesolevas kohtuasjas] arutatav olukord, kus A on kohustatud maksma X-lt saadud dividendidelt makse, kuna X asukoht ei ole EMP liikmesriigis ega riigis, kellega Rootsi [Kuningriigil] on sõlmitud maksuleping, mis sisaldab sätet teabevahetuse kohta?”

Eelotsuse küsimus

18 Eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas asutamislepingu kapitali vaba liikumise sätteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigus, mille kohaselt saab tütarettvõtja aktsiates makstavatele dividendidele tulumaksuvabastust kohaldada vaid juhul, kui dividende jaotava äriühingu asukoht on EMP liikmesriigis või riigis, kellega maksustav liikmesriik on sõlminud maksulepingu, mis sisaldab sätet teabevahetuse kohta.

19 Esiteks on oluline meenutada, et väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et kuigi otsesed maksud kuuluvad liikmesriigi pädevusse, peavad liikmesriigid nende kehtestamisel siiski arvestama ühenduse õigusega (6. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-35/98: Verkooijen, EKL 2000, lk I-4071, punkt 32; 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-319/02: Manninen, EKL 2004, lk I-7477, punkt 19, ja 6. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-292/04: Meilicke jt, EKL 2007, lk I-1835, punkt 19).

20 EÜ artikli 56 lõikega 1, mis jõustus 1. jaanuaril 1994, rakendatakse kapitali vaba liikumise liberaliseerimine liikmesriikide vahel ning liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel. Selle asutamislepingu peatükis pealkirjaga „Kapital ja maksed” asuva sätte kohaselt on keelatud kõik kapitali liikumise piirangud liikmesriikide vahel ning liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel (14. detsembri 1995. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-163/94, C-165/94 ja C-250/94: Sanz de Lera jt, EKL 1995, lk I-4821, punkt 19, ja 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-513/03: van Hilten-van der Heijden, EKL 2006, lk I-1957, punkt 37).

EÜ artikli 56 lõike 1 vahetu õigusmõju liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelistele suhetele

21 Esiteks tuleb meenutada, et EÜ artikli 56 lõikes 1 on kehtestatud selge ja tingimusteta keeld, mis ei vaja ühtegi rakendusmeedet ja mis annab isikutele õigusi, mille tagamiseks võivad nad

kohtusse pöörduda (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Sanz de Lera jt, punktid 41 ja 47).

22 Saksamaa valitsus väidab, et liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelistes suhetes on sellel sättel vahetu õigusmõju ainult sellist liiki kapitali liikumise piirangutele, mida artikli 57 lõikes 1 loetletud ei ole. Mis puutub lõikes 1 loetletud kapitali liikumise liikidesse, siis lubab sama artikli lõige 2 nõukogul võtta liberaliseerimise meetmeid, kui – ja ulatuses, milles – need võimaldavad edendada majandus- ja rahaliidu toimimist. Kuigi on tõsi, et Euroopa Kohus eespool viidatud kohtuotsuse Sanz de Lera jt punktis 46 kinnitas, et nõukogu poolsete meetmete võtmine ei ole EÜ artikli 56 lõikes 1 sätestatud keelu rakendamiseks vajalik tingimus, piirdus ta selle tõlgenduse kohaldamisega piirangutele, mida ei ole EÜ artikli 57 lõikes 1 loetletud.

23 Siinkohal tuleb meenutada, et EÜ artikli 57 lõikes 1 on sätestatud, et EÜ artikli 56 sätteid ei takista kohaldamast kolmandate riikide suhtes 31. detsembril 1993 siseriikliku või ühenduse õiguse järgi kehtivaid piiranguid, mis käsitlevad kapitali liikumist kolmandatesse riikidesse või kolmandatest riikidest seoses otseinvesteeringutega – kaasa arvatud investeeringud kinnisvarasse –, asutamisega, finantsteenuste osutamisega või väärtpaberite lubamisega kapitaliturgudele.

24 EÜ artikli 57 lõike 2 esimese lauses on sätestatud, et püüdes saavutada võimalikult laialdast kapitali vaba liikumist liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel ning ilma et see piiraks asutamislepingu teiste peatükkide kohaldamist, võib nõukogu kvalifitseeritud häälteenamusega ja Euroopa Ühenduste Komisjoni ettepaneku põhjal võtta meetmeid kapitali liikumise kohta kolmandatesse riikidesse ja kolmandatest riikidest seoses otseinvesteeringutega – kaasa arvatud investeeringud kinnisvarasse –, asutamisega, finantsteenuste osutamisega või väärtpaberite lubamisega kapitaliturgudele. Selle lõike 2 teine lause näeb ette, et meetmete puhul, mis kujutavad endast ühenduse õiguses sammu tagasi kapitali kolmandatesse riikidesse ja kolmandatest riikidest liikumise liberaliseerimisel, on nõutav ühehäälsus.

25 Eespool viidatud kohtuotsuse Sanz de Lera jt punktis 48 otsustas Euroopa Kohus, et siseriiklikus kohtus võib tugineda EÜ artikli 73B lõikele 1 (nüüd EÜ artikli 56 lõige 1) koosmõjus EÜ artikliga 73C ja artikli 73D lõike 1 punktiga b (nüüd vastavalt EÜ artiklile 57 ja EÜ artikli 58 lõike 1 punkt b) ja see võib kaasa tuua nende sätetega vastuolus oleva siseriikliku õiguse kohaldamata jätmise.

26 Seega on Euroopa Kohus tunnustanud EÜ artikli 56 lõike 1 vahetut õigusmõju ilma, et ta oleks teinud vahet EÜ artikli 57 lõikes 1 loetletud ja seal loetlemata kapitali liikumise liikide vahel. Euroopa Kohus leidis, et EÜ artikli 57 lõikes 1 sätestatud erand ei saa seada piiranguid sellele, et EÜ artikli 56 lõige 1 annab isikutele õigusi, mille tagamiseks nad võivad kohtusse pöörduda (eespool viidatud kohtuotsus Sanz de Lera jt, punkt 47).

27 Eeltoodust tuleneb, et liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelise kapitali liikumise küsimustes võib siseriiklikus kohtus tugineda EÜ artikli 56 lõikele 1, koosmõjus artiklitega 57 ja 58, ja olenemata asjassepuutuva kapitali liikumise liigist võib see kaasa tuua nende sätetega vastuolus oleva siseriikliku õiguse kohaldamata jätmise.

Mõiste „kapitali liikumise piirang” liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel

28 Esiteks tuleb vastata Skatteverketi ning Rootsi, Saksamaa, Prantsusmaa ja Madalmaade valitsuse argumentidele, mille kohaselt ei saa EÜ artikli 56 lõikes 1 sätestatud mõistet „kapitali liikumise piirang” tõlgendada ühtemoodi nii liikmesriikidevahelistes suhetes kui ka liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelistes suhetes.

29 Saksamaa, Prantsuse ja Madalmaade valitsus toonitavad, et vastupidi liikmesriikidevahelise kapitali liikumise liberaliseerimisele, mille eesmärk on luua siseturg, on kapitali vaba liikumise

põhimõtte liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelistele suhetele laiendamise eesmärk seotud majandus- ja rahaliidu loomisega. Kõik nimetatud valitsused toonitavad, et suhetes kolmandate riikidega viiks EÜ artikli 56 lõikes 1 sätestatud keelu järgimine Euroopa Ühenduse ühepoolse liberaliseerimiseni, ilma et kolmandad riigid tagaksid samasuguse liberaliseerimise ühenduse suhtes ja ilma et suhete osas kolmandate riikidega oleks siseriiklikus õiguses võetud ühtlustamismeetmeid, seda eriti otsese maksustamise alal.

30 Saksamaa ja Madalmaade valitsus väidavad, et kui kapitali vaba liikumise põhimõtet tõlgendatakse suhetes kolmandate riikidega ja ühendusesiseselt ühtemoodi, võtaks see ühenduselt võimaluse nende riikidega läbi rääkida, kuna selline liberaliseerimine avab neile automaatselt ja ühepoolset ühenduse turu. Nad toonitavad, et kapitali vaba liikumise sätted kolmandate riikidega sõlmitud assotsiatsioonilepingutes on tihti piiratud kohaldamisalaga kui EÜ artikkel 56 ja et need kaotaksid mõtte, kui seda sätet saaks suhetes kolmandate riikidega kohaldada sama rangelt kui seda tehakse ühendusesisestes suhetes.

31 Nagu märgib ka kohtujurist oma ettepaneku punktides 74–77, tuleb tunnistada – olenemata sellest, et kolmandate riikidega kapitali liikumise liberaliseerimine võib kindlasti teenida ka muid eesmärke, eriti ühenduse ühisraha usaldusväärsuse tagamist maailma finantsturgudel ja maailma mastaabiga finantskeskuste püsimist liikmesriikides –, et kuna kapitali vaba liikumise põhimõte laieneb EÜ artikli 56 lõike 1 kohaselt ka kapitali liikumisele kolmandate riikide ja liikmesriikide vahel, on viimased otsustanud selle põhimõtte sätestada samasse artiklisse ja samas sõnastuses kohalduvana nii ühendusesisesele kapitali liikumisele kui ka suhetele kolmandate riikidega.

32 Lisaks, nagu märgib ka kohtujurist oma ettepaneku punktides 78–83, nähtub asutamislepingu kapitali ja maksete peatüki sätetest nende kogumis, et arvestamaks asjaoluga, et kapitali liikumise liberaliseerimise eesmärk ja õiguslik kontekst on erinevad sõltuvalt sellest, kas tegemist on liikmesriikide ja kolmandate riikide vaheliste suhetega või kapitali vaba liikumisega liikmesriikide vahel, on viimased pidanud vajalikuks kehtestada kaitseklauslid ja erandid, mis kohalduvad spetsiifiliselt kapitali liikumisele kolmandatesse riikidesse või kolmandates riikidest.

33 Nimelt lisaks artikli 57 lõikes 1 sätestatud erandile teatud kapitali liikumisele kolmandatesse riikidesse või kolmandatest riikidest seatud piirangute suhtes, mis siseriikliku või ühenduse õiguse järgi kehtisid 31. detsembril 1993, lubab EÜ artikkel 59 nõukogul erandlikel asjaoludel, kui see kapitali liikumine põhjustab või ähvardab põhjustada tõsiseid raskusi majandus- ja rahaliidu toimimises, võtta tarvitusele kaitsemeetmed. EÜ artikli 60 lõige 1 annab nõukogule ka õiguse võtta kolmandate riikide suhtes vajalikke kiireloomulisi meetmeid, kui EÜ artiklis 301 märgitud juhtudel ühenduse meetme võtmist vajalikuks peetakse. Lõpuks on EÜ artikli 60 lõikes 2 ette nähtud liikmesriigi võimalus tõsiste poliitiliste põhjuste korral ning kiireloomulisuse tõttu võtta nimelt kapitali liikumise osas kolmanda riigi vastu ühepoolseid meetmeid, niikaua kui nõukogu ei ole võtnud meetmeid sama artikli lõike 1 alusel.

34 Siinkohal on oluline meelde tuletada, et vastupidi sellele, mida väidab Saksamaa valitsus, ei saa nõukogule EÜ artikli 57 lõikes 2 antud selles sättes loetletud kapitali liikide kolmandatesse riikidesse või kolmandatest riikidest liikumisega seotud meetmete võtmise õiguse teostamise tingimustest järeldada, et EÜ artikli 56 lõikes 1 sätestatud keeld nendele kapitali liikumise liikidele ei kohaldu. EÜ artikli 57 lõiget 2 tuleb lugeda koosmõjus sama artikli lõikega 1 ja see lubab nõukogul nende kapitali liikumise liikide suhtes meetmeid võtta ilma, et tekiks vastuolu selle sätte ja siseriiklike või ühenduse piirangute vahel, mille kehtima jäämine on sõnaselgelt sätestatud sama artikli lõikes 1.

35 Nagu märgib ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 86, lisanduvad piirangud, mida liikmesriigid ja ühendus võivad EÜ artikli 57 lõike 1 alusel kohaldada kapitali liikumisele kolmandatesse riikidesse või kolmandatest riikidest, mitte ainult nendele piirangutele, mis on

kehtestatud EÜ artiklites 59 ja 60, vaid ka nendele piirangutele, mis tulenevad liikmesriikide poolt EÜ artikli 58 lõike 1 punktide a ja b alusel võetud meetmetest või mida õigustab üldisest huvist tulenev ülekaalukas põhjus.

36 Samuti nähtub Euroopa Kohtu kohtupraktikast, et seda, mis ulatuses on ka liikmesriikidel õigus teatud kapitali liikumist piiravaid meetmeid kohaldada, ei saa määratleda ilma, et võetaks arvesse asjaolu – mida toonitavad mitu Euroopa Kohtule märkusi esitanud valitsust –, et kapitali liikumine kolmandatesse riikidesse ja kolmandatest riikidest toimub erinevas õiguslikus kontekstis kui ühendusesisene kapitali liikumine.

37 Euroopa Liidu liikmesriikide õiguse teatud integreerituse taseme tõttu, eriti ühenduse õigusaktide olemasolu tõttu, mis näevad ette liikmesriikide maksuametite koostöö, nagu see on sätestatud direktiivis 77/799, ei ole liikmesriigi poolt ühendusesisese piiriülese majandustegevuse maksustamine alati sarnane suhetega majandustegevuses liikmesriigi ja kolmanda riigi vahel (12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C?446/04: Test Claimants in the FII Group Litigation, EKL 2006, lk I?11753, punkt 170). Euroopa Kohtu hinnangul ei ole ka välistatud, et liikmesriik suudab tõendada, et kapitali liikumise piirangut kolmandatesse riikidesse või kolmandatest riikidest õigustab teatud põhjus asjaolude tõttu, mida ei saaks käsitleda piisava põhjusena kapitali liikumise piiramiseks liikmesriikide vahel (eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 171).

38 Seetõttu ei saa otsustavaks pidada Saksamaa ja Madalmaade valitsuse esitatud argumenti, et juhul kui kapitali liikumise piirangu mõistet tõlgendada ühtemoodi nii liikmesriikidevahelistes suhetes kui ka liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelistes suhetes, avaks ühendus kolmandatele riikidele ühepoolset ühenduse turu, jätmata endale võimalust läbirääkimisteks sama liberaliseerimise saavutamiseks kolmandate riikide poolt.

39 Arvestades, et liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelise kapitali liikumise piirangu mõistet on niiviisi täpsustatud, tuleb teiseks uurida, kas põhikohtuasjas arutatavat siseriiklikku õigust tuleb selliseks piiranguks pidada ja kas sellisel juhul saab seda objektiivselt põhjendada asutamislepingu sätete või üldisest huvist tulenevate ülekaalukate põhjustega.

Kapitali vaba liikumise piirangu olemasolu

40 Esiteks tuleb meenutada, et EÜ artikli 56 lõikega 1 keelatud meetmed on kapitali liikumise piirangutena sellised, mis pärsivad mitteresidentide tahet liikmesriiki investeerida või mis pärsivad selle liikmesriigi residentide tahet investeerida teise liikmesriiki (vt eespool viidatud kohtuotsus Hiltten-Van der Heijden, punkt 44, ja 25. jaanuari 2007. aasta otsus kohtuasjas C?370/05: Festersen, EKL 2007, lk I?1129, lk 24).

41 Käesolevas asjas võimaldab seaduse 42. peatüki artikkel 16a Rootsi residentidest maksukohustuslastele tütarettevõtja aktsiates makstavatelt dividendelt tulumaksuvabastust, kui dividende jaotava aktsiaseltsi asukoht on Rootsis või mõnes teises EMP liikmesriigis, kuid ei võimalda seda maksuvabastust, kui dividende jaotab kolmandas, EMP liikmesriigiks mitte olevas riigis asuv äriühing, välja arvatud juhul, kui see riik on Rootsi Kuningriigiga sõlminud maksulepingu, mis sisaldab sätet teabevahetuse kohta.

42 Selline õigus võib pärssida Rootsi residentidest maksumaksjate tahet investeerida oma kapitali väljaspool EMP?d asuvatesse äriühingutesse. Kuna dividende, mis need äriühingud maksavad Rootsi residentidele, koheldakse maksustamise seisukohast ebasoodsamalt võrreldes EMP liikmesriigis asuva äriühingu poolt makstavate dividendidega, on nende äriühingute aktsiad Rootsi residentidest investorite jaoks vähem atraktiivsed kui EMP liikmesriigis asuva äriühingu aktsiad (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Verkooijen, punktid 34 ja 35, ja Manninen,

punktid 22 ja 23, ning liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelise kapitali liikumise kohta eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 166).

43 Seega on põhikohtuasjas arutatav siseriiklik õigus käsitletav liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelise kapitali liikumise piiranguna, mis on üldreeglina EÜ artikli 56 lõike 1 kohaselt keelatud.

44 Enne kui uurida, kas seda piirangut saab õigustada üldisest huvist tuleneva ülekaaluka põhjusega, nagu arvavad Skatteverket ja Euroopa Kohtule märkused esitanud valitsused, tuleb vastata Itaalia valitsuse esitatud argumendile, mille kohaselt on see piirang käsitletav EÜ artikli 57 lõikes 1 sätestatud erandina.

EÜ artikli 57 lõikes 1 sätestatud erandi kohalduvus

45 Nagu meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 23, ei takista EÜ artikli 57 lõike 1 kohaselt EÜ artikli 56 sätteid kohaldamast kolmandate riikide suhtes 31. detsembril 1993 siseriikliku või ühenduse õiguse järgi kehtivaid piiranguid, mis käsitlevad kapitali liikumist kolmandatesse riikidesse või kolmandatest riikidest seoses otseinvesteeringutega – kaasa arvatud investeeringud kinnisvarasse –, asutamisega, finantsteenuste osutamisega või väärtpaberite lubamisega kapitaliturgudele.

46 Mõiste „otseinvesteeringud” EÜ artikli 57 lõike 1 mõttes hõlmab kapitali liikumise piirangut, mis seisneb välisriigist saadud dividendide ebasoodsamas maksualases kohtlemises, kui see puudutab mis tahes liiki investeeringuid, mida teevad füüsilised või juriidilised isikud ning mille eesmärk on luua või säilitada püsivad ja otsesed sidemed kapitali paigutava isiku ja sellise ettevõtja vahel, kelle käsutusse kapital majandustegevuseks antakse (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punktid 179–181, ja 24. mai 2007. aasta otsus kohtuasjas C?157/05: *Holböck*, EKL 2007, lk I?4051, punktid 33 ja 34, ning 23. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C?112/05: *komisjon vs. Saksamaa*, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 18).

47 Kuna eelotsusetaotluses ei välistata, et dividendid, mida äriühing X kavatseb A-le jaotada, puudutavad just selliseid investeeringuid, tuleb uurida, kas põhikohtuasjas arutatav siseriiklik õigus võib olla käsitletav EÜ artikli 57 lõikes 1 sätestatud erandina kui piirang, mis kehtis 31. detsembril 1993.

48 Nagu märgib ka kohtujurist oma ettepaneku punktides 110–112, eeldab mõiste „31. detsembril 1993 kehtivad piirangud” seda, et õiguslik raamistik, mille osa kõnesolev piirang on, on olnud katkematult alates sellest kuupäevast liikmesriigi õiguskorra osa. Vastupidisel juhul võiks liikmesriik igal ajal tema õiguskorras 31. detsembril 1993 kehtinud, kuid kehtetuks tunnistatud piiranguid, mis puudutavad kapitali kolmandatesse riikidesse ja kolmandatest riikidest liikumist, uuesti kehtestada.

49 Samast loogikast juhindus Euroopa Kohus ka siis, kui ta otsustas EÜ artikli 57 lõikes 1 sätestatud erandi kohalduvuse üle kapitali liikumise piirangutele, mis kehtisid liikmesriigi õiguskorras 31. detsembril 1993. Kuigi Euroopa Kohus kinnitas, et liikmesriigi õigusakt, mis on vastu võetud pärast seda kuupäeva, ei jää vaid selle asjaolu tõttu automaatselt nimetatud lõikega 1 kehtestatud eriregulatsiooni kohaldamisalast välja, tõlgendas ta seda võimalust kui sätet, mis hõlmab kõiki neid õigusnorme, mis on sisuliselt identsed eelnevalt kehtinud õigusnormidega, või mis vaid vähendavad või tühistavad eelnevalt kehtinud õigusnormides sätestatud ühenduse õiguste ja vabaduste teostamise piirangu, välistades need õigusnormid, mis on kehtestatud eelnevaga võrreldes uutel alustel ja mis kehtestavad uusi kordi (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 192, ja *Holböck*, punkt 41). Sellise

tõlgenduse andmisel ei pidanud Euroopa Kohus silmas neid õigusnorme, mis – olles sisuliselt identsed 31. detsembril 1993 kehtinud sätetega – kehtestasid õiguskorras uuesti kapitali liikumise piirangu, mis varasema õigusnormi kehtetuks tunnistamise tulemusena enam ei kehtinud.

50 Käesolevas asjas tuleb järeldada, et seaduse 42. peatüki artikkel 16 välistas juba seaduse jõustumisel 1992. aastal tütarettevõtja aktsiates makstavatele dividendide tulumaksuvabastuse andmise, kui dividende jaotava äriühingu asukoht oli kolmandas riigis, kellega Rootsi Kuningriik ei olnud sõlminud maksulepingut, mis sisaldaks sätet teabevahetuse kohta. Eelotsusetaotlusest nähtub, et nimetatud kuupäeval kohaldati seda maksuvabastust üksnes Rootsi äriühingute poolt jaotatud dividendidele.

51 On tõsi, et maksuvabastust puudutavad sätted tunnistati alates 1994. aastast kehtetuks, kuid seejärel kehtestati nad alates 1995. aastast uuesti, ja alates aastast 2001 laienesid need ka dividendidele, mida maksid äriühingud, kes asusid EMP liikmesriigis või riigis, kellega Rootsi Kuningriik oli sõlminud maksulepingu, mis sisaldas sätet teabevahetuse kohta. Samas on tõene ka Itaalia valitsuse argument, et seda maksuvabastust ei võimaldatud katkematult vähemalt alates 1992. aastast dividendide suhtes, mida jaotasid äriühingud, kes asusid EMP liikmesriigiks mitte olevas kolmandas riigis, kellega Rootsi ei olnud sellist maksulepingut sõlminud.

52 Neid asjaolusid arvestades tuleb alates 1992. aastast seadusega kehtestatud maksuvabastuse võimaldamata jätmist dividendide suhtes, mida maksab äriühing, kes asub EMP liikmesriigiks mitte olevas kolmandas riigis, kes ei ole Rootsi Kuningriigiga sõlminud maksulepingut, mis sisaldaks sätet teabevahetuse kohta, käsitleda 31. detsembril 1993 kehtinud piiranguna EÜ artikli 57 lõike 1 mõttes vähemalt siis, kui need dividendid on seotud neid jaotavasse äriühingusse tehtud otseinvesteeringutega, mis tuleb kindlaks teha eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

53 Kuna eelotsusetaotlusest ei nähtu, et põhikohtuasjas arutluse all olevad dividendid puudutavad ainult otseinvesteeringuid, tuleb uurida, kas põhikohtuasjas käsitletavat siseriiklikku õigusnormi saab õigustada üldisest huvist tuleneva ülekaaluka põhjusega.

Põhjendus, mis puudutab maksujärelevalve tõhususe tagamise vajadust

54 Skatteverketi ning Rootsi, Taani, Saksamaa, Hispaania, Prantsusmaa, Itaalia, Madalmaade ja Ühendkuningriigi valitsuse arvates on seaduse 42. peatüki artiklis 16 sätestatud maksuvabastuse võimaldamata jätmise olukorras, kus dividende jaotab äriühing, kes asub kolmandas riigis, millega Rootsi Kuningriik ei ole sõlminud maksulepingut, mis sisaldaks sätet teabevahetuse kohta, põhjendatud maksujärelevalve tõhususe tagamise vajadusega. Nimelt ei saaks Rootsi maksuamet kolmanda riigi puhul tugineda pädevate ametiasutuste vastastikusele abile, mis on sätestatud direktiivis 77/799. Samuti ei tulene lepingust ega protokollist sätet teabevahetuse kohta, mis oleks võrreldav koostööga, mis on ette nähtud Majanduskoostöö- ja Arengu Organisatsiooni (OECD) maksustamisalase näidislepingu artiklis 26. Isegi kui maksukohustuslase valduses on teavet, mis on vajalik artiklis 16 sätestatud maksuvabastuse kohaldamise tingimuste täitmise tõendamiseks, peab maksuamet siiski kontrollima esitatud tõendite õigsust, mis on aga võimatu, kui tal puudub õigus nõuda dividende jaotava äriühingu asukohariigi ametiasutustelt koostööd.

55 EÜ artikli 58 lõike 1 punkti b kohaselt ei mõjuta artikli 56 sätted liikmesriikide õigust võtta kõiki vajalikke meetmeid, et takistada siseriiklike õigusnormide rikkumist, eriti maksustamise alal. Euroopa Kohus on kinnitanud, et vajadus tagada maksujärelevalve tõhusus on selline üldisest huvist tulenev ülekaalukas põhjus, mis võib õigustada asutamislepinguga tagatud liikumisvabaduste teostamise piirangut (15. mai 1997. aasta otsus kohtuasjas C-250/95: Futura Participations ja Singer, EKL 1997, lk I-2471, punkt 31, 15. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas

C?315/02: Lenz, EKL 2004, lk I?7063, punktid 27 ja 45, ning 14. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C?386/04: Centro di Musicologia Walter Stauffer, EKL 2006, lk I?8203, punkt 47).

56 Selleks, et piirav meede oleks põhjendatud, peab selle kehtestamisel olema järgitud proportsionaalsuse nõuet, st et meede peab olema sobiv tema võtmise tinginud eesmärgi saavutamiseks ega ületa selle saavutamiseks vajalikku (vt eriti 4. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C?334/02: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 2004, lk I?2229, punkt 28).

57 A ja komisjoni hinnangul on põhikohtuasjas käsitletav õigus sellega saavutada soovitava eesmärgi suhtes ebaproportsionaalne, kuna Rootsi maksuamet võib maksukohustuslaselt nõuda, et ta kõikide seaduses sätestatud maksuvabastuse kohaldamise tingimuste täitmist ise tõendaks. Kuna maksuvabastus puudutab dividende, mida jaotab börsil noteeritud äriühing, saab teatud informatsiooni ka nendest andmetest, mida selline äriühing peab õigusnormide kohaselt avalikustama.

58 Nagu märgivad ka A ja komisjon, on Euroopa Kohus asutamislepinguga tagatud liikumisvabadust piirava siseriikliku õiguse osas otsustanud, et liikmesriik ei saa tugineda teiselt liikmesriigilt koostöö taotlemise võimatusele, selleks et teostada uurimist või koguda teavet maksusoodustuse andmisest keeldumise põhjendamiseks. Isegi kui maksukohustuslase esitatud teabe kontrollimine osutub raskeks, eriti teabevahetuse piiride tõttu, mis on sätestatud direktiivi 77/799 artiklis 8, ei takista miski asjassepuutuval maksuametil nõuda maksukohustuslaselt tõendeid, mida ta peab vajalikuks selleks, et ta saaks asjaomaseid makse ja lõive õigesti hinnata, ning vajadusel võib maksuamet keelduda mahaarvamisest või maksuvabastusest, kui neid tõendeid ei esitata (vt selle kohta 28. jaanuari 1992. aasta otsus kohtuasjas C?204/90: Bachmann, EKL 1992, lk I?249, punkt 20, 30. jaanuari 2007. aasta otsus kohtuasjas C?150/04: komisjon vs. Taani, EKL 2007, lk I?1163, punkt 54, ja 11. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C?451/05: ELISA, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punktid 94 ja 95).

59 Euroopa Kohus on sel teemal otsustanud, et *a priori* ei saa välistada maksukohustuslase võimet esitada asjassepuutuvaid tõendeid, mille alusel saab liikmesriigi maksuamet selgelt ja täpselt kindlaks määrata, et maksukohustuslane ei soovinud maksude tasumist vältida ega sellest kõrvale hoida (vt selle kohta 8. juuli 1999. aasta otsus kohtuasjas C?254/97: Baxter jt, EKL lk I?4809, punktid 19 ja 20, ja 10. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C?39/04: Laboratoires Fournier, EKL 2005, lk I?2057, punkt 25, ja eespool viidatud kohtuotsus ELISA, punkt 96).

60 Seda kohtupraktikat, mis puudutab liikumisvabaduste teostamise piiranguid ühenduse sees, ei saa täies ulatuses üle kanda liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelisele kapitali liikumisele, kuna see toimub erinevas õiguslikus kontekstis võrreldes selle kapitali liikumisega, mida analüüsiti kahes eespool olevas punktis viidatud kohtuotsuste aluseks olnud kohtuasjades.

61 Esiteks toimivad liikmesriikidevahelised suhted ühtses õigusruumis, kus kehtivad ühenduse õigusnormid, nagu direktiiv 77/799, milles sätestatakse vastastikuse abistamise kahepoolne kohustus. Kuigi selle direktiivi kohaldamisalas on abistamise kohustusel teatud piirid, kehtestatakse selle direktiiviga siiski õiguslik raamistik koostööle liikmesriikide pädevate asutuste vahel, mida liikmesriikide ja kolmandate riikide pädevate asutuste vahel ei ole, sest viimased ei võta endale mingeid vastastikuse abi osutamise kohustusi.

62 Teiseks, nagu märgib ka kohtujurist oma ettepaneku punktides 141–143, mis puutub tõenditesse, mida maksukohustuslane võib esitada selleks, et maksuamet saaks siseriiklikus õiguses kehtestatud tingimuste täitmist kontrollida, siis annavad liikmesriigis kohaldatavad ühenduse raamatupidamise-alased ühtlustamismeetmed maksukohustuslasele võimaluse esitada teises liikmesriigis asuva äriühingu õigusliku struktuuri või tegevusala kohta usaldusväärseid ja kontrollitavaid andmeid, samas kui see võimalus ei ole maksukohustuslasele tagatud äriühingute

puhul, mis asuvad kolmandas riigis, kes ei ole kohustatud neid ühenduse meetmeid kohaldama.

63 Järelikult, kui liikmesriigi õiguse kohaselt sõltub maksusoodustuse andmine teatud tingimuste täitmisest, mida saab aga kontrollida vaid teabe saamisel kolmanda riigi pädevatelt ametiasutustelt, võib liikmesriik üldjuhul õiguspäraselt keelduda maksusoodustuse andmisest, kui – ja eriti siis, kui kolmandal riigil ei ole lepingulist kohustust asjakohast teavet edastada – osutub võimatuks kolmandalt riigilt seda teavet saada.

64 Põhikohtuasjas väidavad nii Skatteverket kui Rootsi valitsus, et Rootsi maksuamet ei ole võimeline kontrollima seaduse 42. peatüki artiklis 16 sätestatud esimese, kolmanda, neljanda ja kuuenda tingimuse täitmist, st tingimusi, kas dividende makstakse proportsionaalselt emaettevõtjas olevate aktsiate arvuga, kas jaotatakse kogu emaettevõtja osalus tütarettevõtjas, kas pärast dividendide maksmist ei kuulu osad/aktsiad tütarettevõtjas emaettevõtjaga samasse kontserni kuuluvale äriühingule, ja kas tütarettevõtja või tema kontrollitavate äriühingute põhiline tegevusala on tööstus- või kaubandustegevus.

65 See küsimus tuleb lahendada hinnangus, mille peab andma eelotsusetaotluse esitanud kohus.

66 Sama kehtib ka küsimuse kohta, kas protokoll ja kokkuleppe sätted võimaldavad Rootsi maksuametil saada seaduse artikli 16 rakendamiseks vajalikku teavet. Kuigi Skatterättsnämnden leidis, et kokkuleppe alusel võib ta vajalikku teavet saada, nähtub Euroopa Kohtu palvel Rootsi valitsuse poolt esitatud dokumentidest ja selgitustest, et ainus teave, mida ta Šveitsi ametiasutustelt saada võib, on lepingu nõuetekohaseks kohaldamiseks vajalik teave.

67 Eeltoodut arvestades tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et EÜ artikleid 56 ja 58 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigus, mille kohaselt saab tütarettevõtja aktsiates makstavatele dividendidele tulumaksuvabastuse anda vaid juhul, kui dividende jaotava äriühingu asukoht on EMP liikmesriigis või riigis, kellega maksuga maksustav riik on sõlminud maksulepingu, mis sisaldab sätet teabevahetuse kohta, ja kui see maksuvabastus sõltub teatud tingimuste täitmisest, mida liikmesriigi pädevad ametiasutused saavad aga kontrollida vaid teabe saamisel dividende jaotava äriühingu asukohariigilt.

Kohtukulud

68 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

EÜ artikleid 56 ja 58 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigus, mille kohaselt saab tütarettevõtja aktsiates makstavatele dividendidele tulumaksuvabastuse anda vaid juhul, kui dividende jaotava äriühingu asukoht on EMP liikmesriigis või riigis, kellega maksuga maksustav riik on sõlminud maksulepingu, mis sisaldab sätet teabevahetuse kohta, ja kui see maksuvabastus sõltub teatud tingimuste täitmisest, mida liikmesriigi pädevad ametiasutused saavad aga kontrollida vaid teabe saamisel dividende jaotava äriühingu asukohariigilt.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: rootsi.