WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)
z dnia 18 grudnia 2007 r.*

W sprawie C-101/05

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Regeringsrätten (Szwecja) postanowieniem z dnia 15 października 2004 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 28 lutego 2005 r., w postępowaniu:

Skatteverket

przeciwko

A.,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: 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, sędziowie,

* Język postępowania: szwedzki.

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, advokater,

— w imieniu rządu szwedzkiego przez K. Wistrand oraz A. Falk, działające w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu duńskiego przez B. Weis Fogh, działającą w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lummę, U. Forsthoffa oraz C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu hiszpańskiego przez N. Díaz Abad oraz M. Muñoza Péreza, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu francuskiego przez G. de Bergues'a oraz J.C. Gracię oraz przez C. Jurgensen, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu włoskiego przez I.M. Braguglię, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez P. Gentiliego, 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 przestawiony 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. (szwedzką ustawą 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 myśl postanowień art. 16 rozdziału 42 ustawy:

„Dywidendy wypłacane przez szwedzką spółkę akcyjną (spółkę dominującą) w formie akcji spółki zależnej nie wchodzą w skład dochodu podlegającego opodatkowaniu, pod warunkiem że:

1) wypłaty dokonuje się proporcjonalnie do liczby posiadanych akcji w spółce dominującej,

2) akcje spółki dominującej są notowane na giełdzie,

3) przydzielone zostają wszystkie udziały spółki dominującej w spółce zależnej,

4) w następstwie wypłaty udziały w spółce zależnej nie znajdą się w posiadaniu spółki należącej do tej samej grupy co spółka dominująca,

5) spółka zależna jest szwedzką spółką akcyjną lub spółką zagraniczną i

6) główną działalnością spółki zależnej jest działalność o charakterze przemysłowym lub handlowym albo polega ona, bezpośrednio lub pośrednio na posiadaniu udziałów w spółkach, których działalność główna ma taki charakter i w których spółka zależna posiada bezpośrednio lub pośrednio udziały odpowiadające liczbie głosów wyższej od połowy liczby głosów wszystkich udziałów w spółce".

5 W chwili wprowadzenia do prawa szwedzkiego tego zwolnienia w 1992 r. dotyczące go przepisy miały zastosowanie wyłącznie do zysków wypłacanych przez szwedzkie spółki akcyjne. Po tym, jak zostały uchylone w 1994 r., przepisy te zostały ponownie wprowadzone do tego prawa od 1995 r.

6 Zgodnie z art. 16a rozdziału 42 ustawy, wprowadzonym do prawa szwedzkiego w 2001 r., zwolnienie przewidziane w art. 16 tego rozdziału ma zastosowanie także wówczas, gdy wypłata w postaci przydziału akcji jest dokonywana przez spółkę zagraniczną o statucie analogicznym do statutu szwedzkiej spółki akcyjnej, która ma siedzibę w państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego (zwanego dalej „EOG") lub w państwie, z którym Królestwo Szwecji zawarło konwencję podatkową zawierającą przepisy przewidujące wymianę informacji.

7 W dniu 7 maja 1965 r. Konfederacja Szwajcarska i Królestwo Szwecji zawarły konwencję w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w dziedzinie podatku dochodowego i majątkowego (zwaną dalej „konwencją"). Artykuły 10 i 11 tej konwencji dotyczą systemu opodatkowania dywidend i odsetek.

8 Artykuł 27 konwencji przewiduje procedurę porozumiewania się właściwych organów umawiających się państw w celu unikania opodatkowania niezgodnego z przepisami tej konwencji, a także w celu rozwiązania trudności lub wyjaśnienia wątpliwości, które mogą pojawić się przy jej interpretacji lub stosowaniu.

9 Z pkt 5 protokołu z negocjacji i podpisania sporządzonego w trakcie zawarcia umowy (zwanego dalej „protokołem") wynika, że delegacja szwajcarska uznała, iż przedmiotem wymiany mogą być tylko te informacje, które są niezbędne dla właściwego stosowania umowy, oraz takie, które pozwolą na uniknięcie nadużyć przy jej stosowaniu. Z tego samego pkt 5 wynika, że Królestwo Szwecji przyjęło to oświadczenie i zrezygnowało z wyraźnego przepisu konwencji dotyczącego wymiany informacji.

10 W dniu 17 sierpnia 1993 r. pomiędzy Konfederacją Szwajcarską a Królestwem Szwecji zostało zawarte porozumienie dotyczące wykonania art. 10 i 11 konwencji (zwane dalej „porozumieniem"). Porozumienie określa tryb postępowania, jakim powinna posłużyć 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 odpowiedział, 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 właściwych władz państw 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, zwaną 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 sa jasne w zakresie przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi i państwami trzecimi, w szczególności tymi państwmai 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 należącym do EOG lub w państwie z którym Szwecja [Królestwo Szwecji] zawarła konwencję podatkową zawierającą klauzulę przewidująca 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 należącym 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 bezpośrednie należą do kompetencji państw członkowskich, to jednak muszą one wykonywać ją 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, Zb.Orz. 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, Zb.Orz. str. I-1957, pkt 37).

W przedmiocie bezpośredniej 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 wprowadzające 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 bezpośrednią 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 rzeczonym ust. 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 ograniczył on tę wykładnię 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 miedzy 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 bezpośrednią 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 wyjątek 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 Rządy niemiecki, francuski i niderlandzki podkreślają, że liberalizacja przepływów kapitału pomiędzy państwami członkowskimi, która ma na celu realizację rynku wewnętrznego, rozciągnięcie zasady swobodnego przepływu kapitału na stosunki pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi jest związane z ustanowieniem unii gospodarczej i monetarnej. Wszystkie wyżej wymienione rządy podkreślają, że w stosunkach z państwami trzecimi przestrzeganie zakazu, o którym mowa w art. 56 ust. 1 WE prowadziłoby do jednostronnej liberalizacji ze strony Wspólnoty Europejskiej, bez otrzymania przez nią gwarancji, iż dane państwa trzecie przystąpią do równoznacznej liberalizacji, oraz bez istnienia w stosunku do tych państw trzecich przepisów harmonizujących przepisy krajowe, w szczególności w dziedzinie podatków bezpośrednich.

30 Rządy niemiecki i niderlandzki podnoszą również, że jeżeli zasada swobodnego przepływu kapitału byłaby interpretowana w taki sam sposób w stosunkach z państwami trzecimi oraz w obrębie Wspólnoty, Wspólnota zostałaby pozbawiona argumentów w negocjowaniu takiej liberalizacji z tymi państwami, ponieważ taka liberalizacja automatycznie i jednostronnie otworzyłaby już rynek wspólnotowy tym państwom. Rządy te wskazują w tym zakresie, że klauzule dotyczące swobodnego przepływu kapitału zawarte w porozumieniach o stowarzyszeniu zawartych z państwami trzecimi częstokroć mają o wiele bardziej ograniczony zakres niż art. 56 WE, co nie

miałoby sensu, gdyby przepis ten był stosowany w ten sam restrykcyjny sposób w stosunkach z państwami trzecimi co w stosunkach wspólnotowych.

31 Jak podnosi rzecznik generalny w pkt 74–77 opinii, 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.

32 Ponadto, co również zostało podniesione przez rzecznika generalnego w pkt 78–83 opinii, ze wszystkich przepisów traktatu znajdujących się w rozdziale dotyczącym kapitału i płatności 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.

33 W rzeczywistości bowiem, poza wyjątkiem przewidzianym w art. 57 ust. 1 WE w odniesieniu do określonych ograniczeń w przepływie kapitału z lub do państw trzecich istniejących w dniu 31 grudnia 1993 r. na podstawie prawa krajowego lub wspólnotowego, art. 59 WE przyznaje Radzie w wyjątkowych okolicznościach, kiedy to rzeczony przepływ kapitału powoduje poważne trudności w funkcjonowaniu unii gospodarczej i monetarnej lub grozi ich spowodowaniem, prawo do przy-

jęcia środków ochronnych. Artykuł 60 ust. 1 WE upoważnia ponadto Radę do przyjęcia pilnych i niezbędnych środków w stosunku do danych państw trzecich, jeżeli w przypadkach przewidzianych w art. 301 WE działanie Wspólnoty uważane jest za niezbędne. Wreszcie art. 60 ust. 2 WE przewiduje możliwość przyjęcia przez państwo członkowskie z ważnych przyczyn politycznych i pilnych powodów, dopóki Rada nie skorzysta z kompetencji przyznanej jej w ust. 1, jednostronnych środków przeciwko państwu trzeciemu dotyczących w szczególności przepływu kapitału.

34 W tym zakresie należy przypomnieć, że przeciwnie do tego, co twierdzi rząd niemiecki, z warunków, jakim podlega przyznane Radzie przez art. 57 ust. 2 WE uprawnienie do przyjęcia środków dotyczących wymienionych w tym przepisie kategorii przepływów kapitału do lub z państw trzecich, nie można wnosić, że owe kategorie są wyłączone z zakresu zastosowania zakazu ustanowionego w art. 56 ust. 1 WE. W rzeczywistości bowiem art. 57 ust. 2 WE powinien być rozpatrywany łącznie z ust. 1 tego artykułu i ogranicza się on do zezwolenia Radzie na przyjęcie środków dotyczących rzeczonych kategorii przepływu kapitału, bez możliwości powoływania się wobec Rady na ograniczenia krajowe lub wspólnotowe, których utrzymanie zostało wyraźnie przewidziane w ust. 1.

35 Tak jak podniósł rzecznik generalny w pkt 86 opinii, ograniczenia, które państwa członkowskie i Wspólnota mogą stosować na podstawie art. 57 ust. 1 WE do przepływu kapitału do lub z państw trzecich, stanowią dodatek nie tylko do ograniczeń przewidzianych w art. 59 i 60 WE, ale również do ograniczeń, które wynikają z przepisów przyjętych przez państwa członkowskie zgodnie z art. 58 ust. 1 lit. a) i b) WE lub ograniczeń, które są w inny sposób uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego.

36 Ponadto z orzecznictwa Trybunału wynika, że zakres, w jakim państwa członkowskie również są uprawnione do stosowania określonych środków ograniczających dotyczących przepływu kapitału, nie może zostać określony bez uwzględnienia okoliczności podkreślanej przez większość rządów, które przedłożyły uwagi Trybunałowi, że

przepływ kapitału do lub z państw trzecich odbywa się w innym kontekście prawnym, niż przepływ następujący w obrębie Wspólnoty.

37 Prawdą jest, że z uwagi na stopień integracji systemów prawnych występującej między państwami członkowskimi Unii Europejskiej, w szczególności z uwagi na istnienie wspólnotowych przepisów prawnych dotyczących współpracy między krajowymi organami podatkowymi, takich jak przepisy dyrektywy Rady 77/799, opodatkowanie przez państwo członkowskie działalności gospodarczej o charakterze transgranicznym prowadzonej w ramach Wspólnoty nie zawsze jest porównywalne do opodatkowania działalności gospodarczej obejmującej relacje między państwami członkowskimi i państwami 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 Trybunału nie można również wykluczyć, że państwo członkowskie wykaże, iż ograniczenie w przepływie kapitału do lub z państw trzecich jest uzasadnione przez określoną okoliczność w danej sytuacji, mimo że okoliczność ta nie może stanowić dopuszczalnego uzasadnienia dla ograniczenia przepływu kapitału między państwami członkowskimi (ww. wyrok w sprawie arrêt Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 171).

38 Z tych to względów nie można uznać za decydujący argumentu wysuwanego przez rządy niemiecki i niderlandzki, zgodnie z którym jeżeli pojęcie ograniczenia przepływu kapitału byłoby interpretowane w taki sam sposób w stosunkach pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi co w stosunkach pomiędzy państwami członkowskimi, otwierałoby to jednostronnie rynek wspólnotowy dla państw trzecich bez zachowania argumentów w negocjacjach koniecznych dla uzyskania takiej liberalizacji ze strony tych państw.

39 Po wyjaśnieniu w taki oto sposób ograniczeń przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi w drugiej kolejności należy zbadać, czy takie uregulowanie, z jakim mamy do czynienia w postępowaniu przed sądem krajowym, należy uznać za takie ograniczenie, a jeżeli tak, to czy może ono zostać obiektywnie uzasadnione w oparciu o przepisy traktatu lub przez nadrzędne względy interesu ogólnego.

W przedmiocie ograniczenia przepływu kapitału

40 W tym zakresie należy przypomnieć, że do środków zakazanych przez art. 56 ust. 1 WE, stanowiących ograniczenia w przepływie kapitału zaliczają się te, które mogą zniechęcić osoby niebędące rezydentami do dokonania inwestycji w danym państwie członkowskim lub które mogą zniechęcić rezydentów tego państwa członkowskiego do dokonywania inwestycji w innych państwach (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Van Hilten-van der Heijden, pkt 44, oraz wyrok z dnia 25 stycznia 2007 r. w sprawie C-370/05, Zb.Orz. str. I-1129, pkt 24).

41 W niniejszej sprawie art. 16a rozdziału 42 ustawy przyznaje podatnikom mającym miejsce zamieszkania w Szwecji zwolnienie z podatku dywidend wypłacanych w formie przydziału akcji spółki zależnej przez spółkę akcyjną mającą siedzibę w Szwecji lub w innym państwie członkowskim EOG, lecz odmawia przyznania prawa do skorzystania z tego zwolnienia wówczas, gdy taka wypłata następuje ze spółki mającej siedzibę w państwie trzecim niebędącym członkiem EOG, chyba że państwo to zawarło z Królestwem Szwecji konwencję przewidującą wymianę informacji.

42 Takie przepisy mogą skutkować zniechęceniem podatników będących rezydentami szwedzkimi do inwestowania kapitału w spółkach mających siedzibę poza EOG. W rzeczywistości bowiem jako że dywidendy wypłacane przez te spółki rezydentom szwedzkim są pod względem podatkowym traktowane w sposób mniej korzystny niż dywidendy wypłacane przez spółkę mającą siedzibę w państwie członkowskim EOG, akcje tych spółek są mniej atrakcyjne dla inwestorów będących rezydentami szwedzkimi niż akcje spółek mających siedzibę w tym państwie (zob. podobnie ww. wyroki w sprawie Verkooijen, pkt 34 i 35, oraz w sprawie Manninen, pkt 22 i 23, a także w odniesieniu do przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 166).

43 Uregulowanie takie jak w postępowaniu przed sądem krajowym stanowi zatem ograniczenie przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi i państwami trzecimi, które zasadniczo jest zakazane przez art. 56 ust. 1 WE.

44 Przed zbadaniem tego, czy tak jak to utrzymują Skatteverket i rządy, który przedłożyły uwagi Trybunałowi, ograniczenie to może zostać uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego, należy odpowiedzieć na argument podniesiony przez rząd włoski, zgodnie z którym ograniczenie to należy do wyjątku przewidzianego w art. 57 ust. 1 WE.

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

45 Tak jak to zostało przypomniane w pkt 23 niniejszego wyroku, zgodnie z art. 57 ust. 1 WE art. 56 WE nie stanowi przeszkody w stosowaniu wobec państw trzecich ograniczeń istniejących w dniu 31 grudnia 1993 r. na podstawie 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.

46 Ograniczenie przepływu kapitału polegające na mniej korzystnym traktowaniu pod względem podatkowym dywidend pochodzących z zagranicy należy do pojęcia „inwestycji bezpośrednich" w rozumieniu art. 57 ust. 1 WE, w zakresie w jakim dotyczy ono każdego rodzaju inwestycji dokonywanych przez osoby fizyczne lub prawne, które służą ustanowieniu lub utrzymaniu trwałych i bezpośrednich powiązań między osobą dostarczającą funduszy a przedsiębiorstwem, do którego fundusze są kierowane w celu wykonywania działalności 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 C-157/05 Holböck, Zb.Orz. str. I-3*, pkt 33 i 34, a także z dnia 23 października 2007 r. w sprawie C-112/05 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. str. I-8995, pkt 18).

47 Ponieważ postanowienie odsyłające nie wyklucza tego, że dywidendy, które spółka X zamierza wypłacić A. dotyczą takich inwestycji, należy zbadać, czy uregulowanie takie jak w postępowaniu przed sądem krajowym może zostać objęte zakresem wyjątku przewidzianego w art. 57 ust. 1 WE, jako ograniczenie istniejące w dniu 31 grudnia 1993 r.

48 Tak jak poniósł rzecznik generalny w pkt 110–112 opinii, pojecie ograniczenia istniejącego w dniu 31 grudnia 1993 r. zakłada, że ramy prawne, w które wpisuje się rozpatrywane ograniczenie, w sposób nieprzerwany po tej dacie stanowią część krajowego porządku prawnego. W przeciwnym razie bowiem państwa członkowskie mogłyby w każdej chwili ponownie wprowadzić ograniczenia w przepływie kapitału do lub z państw trzecich, które istniały w krajowym porządku prawnym w dniu 31 grudnia 1993 r., lecz które nie zostały utrzymane.

49 W podobny sposób orzekł Trybunał, gdy został wezwany do wypowiedzenia się w przedmiocie możliwości zastosowania wyjątku przewidzianego w art. 57 ust. 1 WE do ograniczeń w przepływie kapitału istniejących w porządku prawnym danego państwa członkowskiego w dniu 31 grudnia 1993 r. W rzeczywistości bowiem o ile Trybunał przyznał, że dany przepis krajowy przyjęty po tej dacie nie jest tylko z uwagi na samą tę okoliczność automatycznie wyłączony z systemu przejściowego przewidzianego przez rzeczony ust. 1, to jednak możliwość tę rozumiał 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, poprzez wyłączenie przepisów, które opierają się na innym sposobie rozumowania niż przepisy wcześniejsze i wprowadzają nowe procedury (zob. podobnie ww. wyroki w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 192, oraz w sprawie Holböck, pkt 41).

Stanowiąc w ten sposób, Trybunał nie miał na myśli 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 wcześniej obowiązujących przepisów już nie istniała.

50 W niniejszej sprawie należy stwierdzić, że w chwili jego wejścia w życie w 1992 r. znajdujący się w rozdziale 42 ustawy art. 16 już wyłączał z możliwości skorzystania ze zwolnienia przewidzianego na rzecz dywidend wypłacanych w formie przydziału akcji spółki córki dywidendy wypłacane przez spółki mające siedzibę w państwie trzecim, które nie zawarło z Królestwem Szwecji konwencji przewidującej wymianę informacji. Z postanowienia odsyłającego wynika bowiem, że zwolnienie to było stosowane w tej dacie jedynie do dywidend wypłacanych przez spółki mające siedzibę w Szwecji.

51 Prawdą jest, że przepisy dotyczące zwolnienia zostały uchylone z początkiem 1994 r., a następnie ponownie wprowadzone od 1995 r. i rozciągnięte w 2001 r. na dywidendy wypłacane przez spółki mające siedzibę w innym państwie członkowskim EOG lub w innym państwie, z którym Królestwo Szwecji zawarło konwencję przewidującą wymianę informacji. W każdym razie z powyższego wynika, że tak jak to podnosi rząd włoski, możliwość skorzystania ze zwolnienia została wyłączona w sposób nieprzerwany co najmniej od 1992 r. w odniesieniu do dywidend wypłacanych przez spółki mające siedzibę w państwie trzecim niebędącym członkiem EOG, które nie zawarły takiej konwencji z Królestwem Szwecji.

52 W tych okolicznościach przewidziane przez ustawę po 1992 r. wyłączenie możliwości skorzystania ze zwolnienia przez dywidendy wypłacane przez spółkę mającą siedzibę w państwie trzecim niebędącym członkiem EOG, które nie zawarło z Królestwem Szwecji konwencji przewidującej wymianę informacji, należy uznać za ograniczenie istniejące w dniu 31 grudnia 1993 r. w rozumieniu art. 57 ust. 1 WE, przynajmniej wówczas, gdy dywidendy pozostają 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 mogą 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 koniecznością 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 zostały spełnione przesłanki przewidziane 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 stanowiący ograniczenie mógł być uzasadniony, powinien być on zgodny z zasadą proporcjonalności, w tym znaczeniu, że powinien być on właściwy dla zagwarantowania realizacji zamierzonego przezeń celu 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 zostały spełnione przesłanki dla skorzystania ze zwolnienia przewidziane przez tę ustawę. Ponieważ zwolnienie to dotyczy dywidend wypłacanych przez spółkę notowaną na giełdzie, można uzyskać niektóre informacje poprzez sięgniecie do danych, które spółka ma obowiązek opublikować na podstawie prawa.

58 Tak jak podnosi Komisja, Trybunał odnosząc 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 członkowskiego w celu przeprowadzenia dochodzeń lub zebrania informacji w celu uzasadnienia odmowy korzyści podatkowej. W rzeczywistości bowiem nawet jeżeli weryfikacja informacji dostarczonych przez podatnika okaże się trudna, w szczególności z powodu ograniczeń wymiany informacji przewidzianych w art. 8 dyrektywy 77/799, nic nie stoi

na przeszkodzie temu, aby dane organy podatkowe zażądały od podatnika takich dowodów, jakie uznają za konieczne dla prawidłowego ustalenia podatków i opłat, a w razie potrzeby — aby odmówiły objętego wnioskiem zwolnienia, jeżeli dowody te nie zostaną 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 także z dnia 11 października 2007 r. w sprawie C-451/05 ELISA, Zb.Orz. str. I-8251, pkt 94 i 95).

59 W tym kontekście Trybunał stwierdził, że nie można a priori wykluczyć możliwości, że podatnik będzie w stanie dostarczyć właściwe dowody umożliwiające organom podatkowym państwa członkowskiego, w którym następuje opodatkowanie, ustalenie w jasny i dokładny sposób, iż nie zamierza on uniknąć ani obejść zapłaty 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, dotyczące ograniczeń w wykonywaniu swobód przepływu w obrębie Wspólnoty, nie może zostać w całości transponowane do przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi, ponieważ takie rodzaje przepływów wpisują się w inny kontekst prawny niż kontekst prawny spraw zakończonych wyrokami wymienionymi w dwóch poprzedzających punktach.

61 W rzeczywistości bowiem, po pierwsze, stosunki pomiędzy państwami członkowskimi przebiegają we wspólnych ramach prawnych, charakteryzujących się istnieniem uregulowania wspólnotowego, takiego jak dyrektywa 77/799, która ustanawia obopólne obowiązki wzajemnej współpracy. Nawet jeżeli objęty tą dyrektywą obowiązek współpracy nie jest nieograniczony, oznacza to tylko to, że dyrektywa ustanawia ramy prawne współpracy pomiędzy właściwymi organami państw członkowskich, których brak jest pomiędzy państwami członkowskimi a państwem trzecim, gdy nie przyjęło ono żadnego zobowiązania wzajemnej pomocy.

62 Po drugie, zgodnie z tym, co podnosi rzecznik generalny w pkt 141–143 opinii, odnosząc się do dowodów, które podatnik może przedstawić w celu umożliwienia organom podatkowym weryfikacji, czy zostały spełnione przewidziane przez prawo krajowe przesłanki, wspólnotowe przepisy harmonizujące mające zastosowanie w państwach członkowskich w dziedzinie rachunkowości spółek oferują podatnikom możliwość przestawienia wiarygodnych i możliwych do skontrolowania danych dotyczących struktury lub działalności danej spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, podczas gdy taka możliwość nie jest zagwarantowana podatnikowi w odniesieniu do spółki mającej siedzibę w państwie trzecim, które nie ma obowiązku stosowania przepisów wspólnotowych.

63 Z powyższego wynika, że jeżeli uregulowanie danego państwa członkowskiego uzależnia przyznanie korzyści podatkowej od spełnienia warunków, których przestrzeganie może zostać zweryfikowane jedynie w drodze uzyskania informacji od właściwych organów państwa trzeciego, co do zasady prawnie uzasadniona jest odmówienie przez dane państwo członkowskie przyznania takiej korzyści, jeżeli, w szczególności z powodu braku konwencyjnego zobowiązania dostarczenia przez to państwo trzecie informacji, niemożliwym okazuje się uzyskanie informacji od tego państwa.

64 W postępowaniu przed sądem krajowym Skatteverket, a także rząd szwedzki podnoszą, że 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 następować proporcjonalnie do liczby posiadanych akcji spółki dominującej, przydziałowi podlegają wszystkie udziały tej spółki w spółce zależnej, a w wyniku przydziału udziały w spółce zależnej nie znajdą się w posiadaniu spółki należącej do tej samej grupy co spółka dominująca, podczas gdy główną działalnością spółki zależnej lub spółek kontrolowanych przez tę spółkę zależna jest działalność 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 stosowana 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