РЕШЕНИЕ НА СЪДА (голям състав)

18 декември 2007 година *

По дело C-101/05

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Regeringsrätten (Швеция) с акт от 15 октомври 2004 г., постъпил в Съда на 28 февруари 2005 г., в рамките на производство по дело

Skatteverket

срещу

A,

СЪДЪТ (голям състав),

състоящ се от: г-н V. Skouris, председател, г-н P. Jann, г-н C. W. A. Timmermans, г-н A. Rosas, г-н K. Lenaerts (докладчик) и г-н A. Tizzano, председатели на състави, г-н R. Schintgen, г-н J. N. Cunha Rodrigues, г-жа R. Silva de Lapuerta, г-н J. Malenovský, г-н T. von Danwitz, г-н Ал. Арабаджиев и г-жа C. Toader, съдии,

* Език на производството: шведски.

генерален адвокат: г-н Y. Bot,
секретар: г-жа C. Strömholm, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 12 юни 2007 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Skatteverket, от г-н K. Rask, в качеството на представител,

— за A, от адв. S. Andersson и адв. P. Nortoft, advokater,

— за шведското правителство, от г-жа K. Wistrand и г-жа A. Falk, в качеството на представители,

— за датското правителство, от г-жа B. Weis Fogh, в качеството на представител,

— за германското правителство, от г-н M. Lumma, г-н U. Forsthoff и г-н C. Blaschke, в качеството на представители,

— за испанското правителство, от г-жа N. Díaz Abad и г-н M. Muñoz Pérez, в качеството на представители,

— за френското правителство, от г-н G. de Bergues и г-н J. C. Gracia, както и от г-жа C. Jurgensen, в качеството на представители,

— за италианското правителство, от г-н I. M. Braguglia, в качеството на представител, подпомаган от г-н P. Gentili, avvocato dello Stato,

— за нидерландското правителство, от г-жа H. G. Sevenster и г-жа C. ten Dam, както и от г-н M. de Grave, в качеството на представители,

— за правителството на Обединеното кралство, от г-жа C. Jackson и г-жа T. Harris, в качеството на представители, подпомагани от г-н T. Ward, barrister,

— за Комисията на Европейските общности, от г-н R. Lyal и г-н K. Simonsson, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 11 септември 2007 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 56—58 ЕО.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Skatteverket (шведската данъчна администрация) и A, местно за Швеция физическо лице, поради отказа това лице да бъде освободено от данък върху дивидентите, разпределени под формата на акции на дъщерно дружество, от установено в трета страна дружество.

Националното законодателство

3 По силата на шведския закон от 1999 г. относно данъка върху дохода (inkomstskattelagen, SFS 1999, № 1229, наричан по-нататък „закона“) дивидентите, изплащани на местно за Швеция физическо лице от акционерно дружество, обикновено се облагат с данък върху дохода в тази държава-членка.

4 Съгласно член 16 от глава 42 от закона:

„Дивидентите, разпределени от шведско акционерно дружество (дружество майка) под формата на акции на дъщерно дружество, не се включват в облагаемия доход, при положение че:

1) разпределението се прави пропорционално на броя на акциите, притежавани в дружеството майка;

2) акциите на дружеството майка са котирани на борсата;

3) всички дялове на дружеството майка в дъщерното дружество са разпределени;

4) след разпределянето дяловете от дъщерното дружество не се притежават от дружество, принадлежащо към същата група, към която принадлежи дружеството майка;

5) дъщерното дружество е шведско акционерно или чуждестранно дружество и

6) основната дейност на дъщерното дружество има промишлен или търговски характер или пряко или косвено се състои в притежаване на дялове от дружества, чиято основна дейност има промишлен или търговски характер и в които дъщерното дружество притежава пряко или косвено дружествени дялове, представляващи брой гласове, по-висок от половината от всички дялове на дружеството.“

5 Когато през 1992 г. това освобождаване е въведено в шведското право, отнасящите се до него разпоредби се прилагат единствено по отношение на печалбите, разпределени от шведски акционерни дружества. Отменени считано от 1994 г., тези разпоредби са въведени отново в шведското право, считано от 1995 г.

6 По силата на член 16а от глава 42 от закона, въведен в шведското право през 2001 г., освобождаването, предвидено в член 16 от същата глава, се прилага също и когато разпределянето на акции се прави от чуждо дружество, което има статут, аналогичен с този на шведско акционерно дружество, и което е установено в страна от Европейското икономическо пространство (наричано по-нататък „ЕИП“) или в държава, с която Кралство Швеция е сключило данъчна спогодба, съдържаща разпоредба, която предвижда обмен на сведения.

7 На 7 май 1965 г. е сключена Спогодба между Конфедерация Швейцария и Кралство Швеция за избягване на двойното данъчно облагане на доходите и на имуществата (наричана по-нататък „спогодбата“). Членове 10 и 11 от тази спогодба се отнасят до режима на облагане съответно на дивидентите и на лихвите.

8 Член 27 от спогодбата предвижда процедура за постигане на споразумение за избягване на облагане, което не съответства на разпоредбите на тази спогодба, както и за премахване на трудностите или за разсейване на съмненията, които могат да се появят при тълкуването или прилагането ѝ.

9 От точка 5 от протокола за преговорите и подписването, изготвен при сключването на спогодбата (наричан по-нататък „протокола“), се установява, че швейцарската делегация смята, че единствените сведения, които могат да бъдат предмет на обмен, са тези, необходими за правилното прилагане на спогодбата, както и тези, позволяващи да се избегне злоупотреба при прилагането ѝ. От същата точка 5 се установява, че Кралство Швеция взима предвид тази декларация и се отказва от изрична разпоредба в спогодбата относно обмена на сведения.

10 На 17 август 1993 г. е сключено споразумение между Конфедерация Швейцария и Кралство Швеция относно прилагането на членове 10 и 11 от спогодбата (нарично по-нататък „споразумението“). Това споразумение уточнява процедурата, която трябва да следва частноправен субект, за да се ползва от данъчно облекчение в съответствие с определените в тези членове условия за облагане, както и начина на обработване на такива искания от данъчните органи на договарящите държави.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

11 А е акционер на дружеството Х, което има седалище в Швейцария и предвижда да разпредели акциите, които притежава в едно от своите дъщерни дружества. Той иска от Skatterättsnämnden (комисия по данъчно право) предварително становище по въпроса дали такова разпределяне е освободено от данък върху дохода. Според А Х има статут, аналогичен с този на шведско акционерно дружество, и поставените от закона условия за освобождаване от данък са изпълнени, с изключение на това, свързано с местонахождението на седалището на това дружество.

12 В предварителното си становище, съобщено на 19 февруари 2003 г., Skatterättsnämnden отговаря, че предвижданото от Х разпределяне на акции трябва да бъде освободено от облагане с данък върху доходите въз основа на разпоредбите на Договора за ЕО относно свободното движение на капитали.

13 Според Skatterättsnämnden такова право на освобождаване не следва от закона, при положение че спогодбата не съдържа задължение за Конфедерация Швейцария да предоставя необходимите сведения на шведската данъчна администрация. Член 16а от глава 42 от закона обаче трябвало да се разглежда като ограничение на движението на капитали по смисъла на член 56 ЕО. Такова ограничение, разбира се, било обосновано с оглед на целта да се улесни данъчният контрол в контекст, при който не се прилага Директива 77/799/ЕИО на Съвета от 19 декември 1977 година относно взаимопомощта между компетентните органи на държавите-членки в областта на прякото данъчно облагане (ОВ L 336, стр. 15; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 21), изменена с Директива 92/12/ЕИО на Съвета от 25 февруари 1992 година (ОВ L 76, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 129, наричана по-нататък „Директива 77/799“). Това ограничение обаче било несъразмерно с оглед на посочената цел. Споразумението изглежда действително откривало в известна степен за шведската данъчна администрация възможността да получи сведенията, необходими за прилагането на вътрешното данъчно законодателство. Освен това на данъчно задълженото лице можело да се даде възможността да докаже само, че всички изисквани от закона условия са изпълнени.

14 Skatteverket обжалва решението на Skatterättsnämnden пред Regeringsrätten.

15 В жалбата си Skatteverket подчертава, че разпоредбите относно свободата на движение на капитали не са ясни, що се отнася до движението на капитали между държавите-членки и третите страни, по-конкретно тези от тях, които се противопоставят на обмена на сведения за целите на данъчния контрол. Когато възможността за получаване на информация е ограничена, ограничение като въведеното с посочения член 16а можело да бъде обосновано, за да се гарантира ефективността на данъчния контрол.

16 Обратно, A поддържа, че съдържащите се в протокола и в споразумението разпоредби могат да бъдат приравнени на разпоредба относно обмен на сведения, която се съдържа в самата спогодба. Член 16а от глава 42 от закона представлявал при всяко положение ограничение на свободното движение на капитали, което не можело да бъде обосновано. Всъщност изобщо не било необходимо да се искат сведения от швейцарските органи, след като данъчнозадълженото лице може да бъде приканено да докаже, че отговаря на всички условия, за да се ползва от предвиденото в закона освобождаване от данък.

17 При тези условия Regeringsrätten решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Разпоредбите относно свободното движение на капитали между държавите-членки и трета страна пречка ли са в случай като този [по главното производство] A да бъде обложен за дивидентите, които са му били разпределени от X, по съображения че седалището на X не е в държава — членка на ЕИП, нито в държава, с която [Кралство] Швеция е сключило данъчна спогодба, съдържаща клауза, която предвижда обмен на сведения?“

По преюдициалния въпрос

18 С въпроса си препращащата юрисдикция иска по същество да установи дали разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат законодателство на държава-членка, по силата на което освобождаване от данъка върху дохода от дивиденти, разпределени под формата на акции на дъщерно дружество, може да се предостави само ако разпределящото дружество е установено в държава — членка на ЕИП, или в държава, с която облагащата държава-членка е сключила данъчна спогодба, предвиждаща обмен на сведения.

19 Важно е в началото да се припомни, че по силата на постоянната съдебна практика, макар прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите-членки, те трябва да упражняват тази компетентност при спазване на общностното право (Решение от 6 юни 2000 г. по дело Verkooijen, C-35/98, Recueil, стр. I-4071, точка 32, Решение от 7 септември 2004 г. по дело Manninen, C-319/02, Recueil, стр. I-7477, точка 19, както и Решение от 6 март 2007 г. по дело Meilicke и др., C-292/04, Сборник, стр. I-1835, точка 19).

20 В това отношение член 56, параграф 1 от Договора за ЕО, който е в сила от 1 януари 1994 г., въвежда либерализацията на движението на капитали между държавите-членки, както и между държавите-членки и третите страни. За тази цел той разпорежда, че в рамките на главата от Договора, озаглавена „Капитали и плащания“, всички ограничения върху движението на капитали между държавите-членки, както и между държавите-членки и третите страни, се забраняват (Решение от 14 декември 1995 г. по дело Sanz de Lera и др., C-163/94, C-165/94 и C-250/94, Recueil, стр. I-4821, точка 19, както и Решение от 23 февруари 2006 г. по дело van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Recueil, стр. I-1957, точка 37).

Относно непосредственото действие на член 56, параграф 1 ЕО в отношенията между държавите-членки и третите страни

21 Уместно е веднага да се припомни, че член 56, параграф 1 ЕО прогласява ясна и безусловна забрана, която не се нуждае от мерки за прилагане и която предоставя на частноправните субекти права, които те могат да предявяват по съдебен ред (вж. в този смисъл Решение Sanz de Lera и др., посочено по-горе, точки 41 и 47).

22 Германското правителство изтъква обаче, че в отношенията между държавите-членки и третите страни тази разпоредба има непосредствено действие само що се отнася до ограниченията относно категориите движение на капитали, които не са посочени в член 57, параграф 1 ЕО. Наистина когато става въпрос за категориите движение на капитали, споменати в посочения параграф 1, параграф 2 от същия този член давал на Съвета на Европейския съюз правото да приема мерки за либерализация, ако и доколкото те позволяват да се насърчи функционирането на Икономическия и паричен съюз. Макар в точка 46 от Решение Sanz de Lera и др., посочено по-горе, Съдът наистина да признава, че приемането на мерки от Съвета не е необходимо условие за прилагането на забраната, прогласена в член 56, параграф 1 от ЕО, той ограничавал това тълкуване до ограниченията, които не попадат в приложното поле на член 57, параграф 1 ЕО.

23 Уместно е да се припомни в това отношение, че според член 57, параграф 1 ЕО разпоредбите на член 56 ЕО не накърняват прилагането спрямо трети страни на ограниченията, действащи към 31 декември 1993 г. по силата на националното или общностното право, които са приети по отношение на движението на капитали от и към трети страни, свързано с преки инвестиции, включително инвестициите в недвижимо имущество, установяването, предоставянето на финансови услуги или допускането на ценни книги на капиталовите пазари.

24 По силата на член 57, параграф 2, първо изречение ЕО, в стремежа си да постигне целта — свободно движение на капитали между държавите-членки и трети страни във възможно най-голяма степен и без да се накърняват други глави на договора, Съветът може с квалифицирано мнозинство по предложение на Комисията на Европейските общности, да приема мерки за движението на капитали от и към трети страни, свързано с преки инвестиции, включително инвестиции в недвижимо имущество, установяване, предоставяне на финансови услуги или допускане на ценни книги на капиталовите пазари. Второто изречение от този параграф 2 предвижда, че за приемане на мерките, които се явяват стъпка назад за общностното право по отношение на либерализацията на движението на капитали от и към трети страни, е необходимо единодушие.

25 В точка 48 от Решение по дело Sanz de Lera и др., посочено по-горе, Съдът приема, че пред националния съд може да се прави позоваване на разпоредбите на член 73 Б, параграф 1, от Договора за ЕО (нов член 56, параграф 1 ЕО) във връзка с член 73 В и член 73 Г, параграф 1, буква б) от Договора за ЕО (съответно нов член 57 и нов член 58, параграф 1, буква б) ЕО), и това да доведе до неприложимост на националните норми, които им противоречат.

26 Така Съдът признава непосредственото действие на член 56, параграф 1 ЕО, без да прави разграничение между категориите движение на капитали, които попадат в приложното поле на член 57, параграф 1 ЕО, и тези, които не попадат в него. Всъщност Съдът решава, че предвиденото в член 57, параграф 1 ЕО изключение не би могло да бъде пречка за това член 56, параграф 1 ЕО да предоставя на частноправните субекти права, които те могат да предявяват по съдебен ред (Решение по дело Sanz de Lera и др., посочено по-горе, точка 47).

27 От това следва, че когато става въпрос за движенията на капитали между държавите-членки и третите страни, пред националния съд може да се прави позоваване на член 56, параграф 1 ЕО във връзка с членове 57 ЕО и 58 ЕО и това да доведе до неприложимост на националните норми, които му противоречат, независимо от разглежданата категория движение на капитали.

Относно понятието „ограничения на движението на капитали между държавите-членки и третите страни“

28 Уместно е на първо място да се отговори на доводите на Skatteverket, както и на шведското, германското, френското и нидерландското правителство, според които понятието „ограничение на движението на капитали“, до което се отнася член 56, параграф 1 ЕО, не може да се тълкува по един и същи начин в отношенията между държавите-членки и третите страни и в отношенията между държавите-членки.

29 Германското, френското и нидерландското правителство подчертават, че противно на либерализацията на движенията на капитали между държавите-членки, която има за цел да осъществи вътрешния пазар, разширяването на действието на принципа на свободно движение на капитали по отношение на отношенията между държавите-членки и третите страни е свързано с установяването на Икономическия и паричен съюз. Всички тези правителства подчертават, че спазването на прогласената в член 56, параграф 1 ЕО забрана в отношенията с третите страни би довело до едностранна либерализация от страна на Европейската общност, без тя да получи гаранция, че съответните трети страни ще пристъпят към равностойна либерализация, и без да съществуват в отношенията с тях мерки за хармонизиране на националните разпоредби, по-специално относно прякото данъчно облагане.

30 Германското и нидерландското правителство изтъкват също, че ако принципът на свободното движение на капитали се тълкува еднакво в отношенията с третите страни и във вътрешността на Общността, последната би била лишена от възможност да преговоря за либерализация с тези страни, тъй като такава либерализация вече ще е отворила автоматично и едностранно пазара на Общността за тях. Те подчертават в тази насока, че клаузите относно свободното движение на капитали, които се съдържат в споразуменията за асоцииране, сключени с третите страни, често имат по-ограничен обхват от този на член 56 ЕО, което не би имало смисъл, ако тази разпоредба беше приложима

еднакво строго в отношенията с третите страни и в отношенията в рамките на Общността.

31 Както отбелязва генералният адвокат в точки 74—77 от заключението си, макар либерализацията на движенията на капитали с третите страни да може действително да преследва цели, различни от целта за осъществяване на вътрешния пазар, като например да осигурява доверие в единната валута на Общността на световните финансови пазари и да поддържа в държавите-членки финансови центрове от световна величина, трябва да се отбележи, че когато действието на принципа на свободното движение на капитали е било разширено с член 56, параграф 1 ЕО по отношение на движенията на капитали между третите страни и държавите-членки, последните са избрали да прогласят този принцип в един и същи член и с едни и същи изрази за движенията на капитали, които се осъществяват във вътрешността на Общността, и за тези, които се отнасят до отношения с трети страни.

32 Освен това, както също отбелязва генералният адвокат в точки 78—83 от заключението си, от съвкупността от въведените в Договора разпоредби от главата относно капиталите и плащанията следва, че за да бъде взето предвид обстоятелството, че целта и правният контекст на либерализацията на движенията на капитали са различни в зависимост от това дали става въпрос за отношения между държавите-членки и третите страни или за свободното движение на капитали между държавите-членки, последните са счели за необходимо да предвидят предпазни клаузи и дерогации, които се прилагат конкретно по отношение на движенията на капитали към или от трети страни.

33 Наистина, освен изключението, предвидено в член 57, параграф 1 ЕО, за някои съществуващи към 31 декември 1993 г. по силата на националното право или на общностното право ограничения на движението на капитали към или от трети страни член 59 от Договора за ЕО дава право на Съвета да вземе предпазни мерки при изключителни обстоятелства, когато това движение на капитали причинява или заплашва да причини сериозни затруднения за функционирането на Икономическия и паричния съюз. Член 60, параграф 1 ЕО овластява

освен това Съвета да вземе необходимите спешни мерки по отношение на трети страни, ако в случаите, предвидени в член 301 ЕО, се счете, че е необходимо действие на Общността. Накрая, член 60, параграф 2 ЕО предвижда възможността по сериозни политически причини и по съображения за неотложност държава-членка да вземе едностранни мерки срещу трета страна във връзка именно с движението на капитали, доколкото Съветът не е упражнил предоставеното му с параграф 1 от същия член право.

34 Важно е в това отношение да се припомни, че противно на това, което поддържа германското правителство, въз основа на условията, на които е подчинено признатото с член 57, параграф 2 ЕО право на Съвета да приема мерки по отношение на изброените в тази разпоредба категории движение на капитали към и от трети страни, не може да се направи извод, че тези категории не попадат в приложното поле на забраната, прогласена в член 56, параграф 1 ЕО. Действително параграф 2 от член 57 ЕО трябва да се разглежда във връзка с параграф 1 от същия член и само разрешава на Съвета да приеме мерки по отношение на тези категории движение на капитали, без да е възможно националните или общностни ограничения, чието запазване изрично е предвидено с този параграф 1, да му бъдат противопоставени.

35 Както отбелязва генералният адвокат в точка 86 от заключението си, ограниченията, които държавите-членки и Общността могат да прилагат по силата на член 57, параграф 2 ЕО по отношение на движенията на капитали към и от трети страни, се прибавят не само към предвидените в членове 59 и 60 от Договора ЕО ограничения, но също и към тези, които произтичат от мерките, взети от държавите-членки в съответствие с член 58, параграф 1, букви а) и б) ЕО, или които са обосновани по друг начин от императивно съображение от обществен интерес.

36 Освен това от практиката на Съда следва, че степента, в която по този начин е разрешено на държавите-членки да прилагат определени ограничителни мерки, свързани с движенията на капитали, не може да бъде определена, без да се държи сметка за обстоятелството, подчертано от няколко правителства,

представили становища пред Съда, че движенията на капитали към или от трети страни се осъществява в правен контекст, различен от този на движенията на капитали вътре в Общността.

37 Така поради степента на правна интеграция, съществуваща между държавите-членки на Европейския съюз, и по-специално поради съществуването на общностни законодателни мерки, насочени към сътрудничеството между националните данъчни органи, като например Директива 77/99, облагането от една държава-членка на стопански дейности, имащи трансграничен характер, които се осъществяват в рамките на Общността, не винаги е сравнимо с това на стопанските дейности, имащи връзка с отношения между държавите-членки и третите страни (Решение от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Recueil, стр. I-11753, точка 170). Според Съда не е изключена възможността държава-членка да докаже, че ограничение на движението на капитали към или от трети страни е обосновано с оглед на определено съображение при обстоятелства, при които това съображение не може надлежно да обоснове ограничаване на движението на капитали между държави-членки (Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, посочено по-горе, точка 171).

38 По тези съображения не би могъл да се приеме за определящ доводът, изложен от германското и нидерландското правителство, според който ако понятието „ограничения на движението на капитали“ се тълкува в отношенията между държавите-членки и третите страни по същия начин както в отношенията между държавите-членки, Общността би отворила едностранно общностния пазар за третите страни, без да запази възможност за водене на преговори, необходима за постигане на такава либерализация от тяхна страна.

39 След като беше изяснено понятието „ограничения на движението на капитали между държавите-членки и третите страни“, трябва, на второ място, да се изследва дали правна уредба като разглежданата в главното производство трябва да се счита за такова ограничение и ако това е така, дали тя може да бъде обективно обоснована с оглед на разпоредбите на Договора или императивни съображения от обществен интерес.

Относно съществуването на ограничение на движението на капитали

40 В това отношение е уместно да се припомни, че към мерките, забранени с член 56, параграф 1 ЕО като ограничения на движението на капитали, спадат тези, които поради естеството си могат да възпрат чуждестранните за държава-членка лица да инвестират в нея или да възпрат местните за тази държава-членка лица да инвестират в други държави-членки (вж. в този смисъл Решение по дело Van Hilten-van der Heijden, посочено по-горе, точка 44 и Решение от 25 януари 2007 г. по дело Festersen C-370/05, Сборник, стр. I-1129, точка 24).

41 В случая член 16а от глава 42 от закона освобождава местните за Швеция данъчнозадължени лица от данък върху дивидентите, разпределени под форма на акции на дъщерно дружество, от акционерно дружество, установено в Швеция или в друга държава — членка на ЕИП, но не им позволява да се ползват от това освобождаване, когато такова разпределяне е направено от дружество, установено в трета страна, която не е член на ЕИП, освен ако тя е сключила с Кралство Швеция спогодба, предвиждаща обмен на сведения.

42 Такова законодателство има за последица да разубеди данъчнозадължените местни за Швеция лица, да инвестират капиталите си в дружества, установени извън ЕИП. Наистина, доколкото дивидентите, които те изплащат на местните за Швеция лица, от данъчна гледна точка се третират по-неблагоприятно от тези, разпределяни от дружество, установено в държава — членка на ЕИП, акциите на посочените дружества са по-малко привлекателни за инвеститорите, местни за Швеция лица, в сравнение с тези на дружествата, установени в такава държава (вж. в този смисъл Решение по дело Verkooijen, точки 34 и 35 и Решение по дело Manninen, точки 22 и 23, посочени по-горе, както и във връзка с движението на капитали между държавите-членки и третите страни — Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, посочено по-горе, точка 166).

43 Следователно правна уредба като разглежданата в главното производство съдържа ограничение на движението на капитали между държавите-членки и третите страни, което по принцип е забранено с член 56, параграф 1 ЕО.

44 Преди да изследваме дали, както твърдят Skatteverket и представилите становища пред Съда правителства, това ограничение може да бъде обосновано от императивно съображение от обществен интерес, уместно е да се отговори на довода, изтъкнат от италианското правителство, според който това ограничение спада към изключението, предвидено в член 57, параграф 1 ЕО.

По прилагането на изключението, предвидено в член 57, параграф 1 ЕО

45 Както беше припомнено в точка 23 от настоящото решение, съгласно член 57, параграф 1 ЕО разпоредбите на член 56 от Договора за ЕО не накърняват прилагането спрямо трети страни на ограниченията, действащи към 31 декември 1993 г. по силата на националното или общностното право, които са приети по отношение на движението на капитали от и към трети страни, свързано с преки инвестиции, включително инвестициите в недвижимо имущество, установяването, предоставянето на финансови услуги или допускането на ценни книги на капиталовите пазари.

46 Ограничение на движението на капитали, състоящо се в по-неизгодно данъчно третиране на дивидентите с чуждестранен произход, спада към понятието „преки инвестиции“ по смисъла на член 57, параграф 1 ЕО, доколкото се отнася до всички видове инвестиции на физически или юридически лица, които служат за установяване или поддържане на трайни и преки връзки между лицето, което предоставя капитала, и предприятието, на което този капитал се предоставя с цел извършване на стопанска дейност (вж. в този смисъл Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, посочено по-горе, точки 179—181, Решение от 24 май 2007 г. по дело Holböck, C-157/05, Сборник, стр. I-4051, точки 33 и 34, както и Решение от 23 октомври 2007 г. по дело Комисия/Германия, C-112/05, Сборник, стр. I-8995, точка 18).

47 След като актът за препращане не изключва възможността дивидентите, които дружеството X предвижда да разпредели на A, да се отнасят до такива инвестиции, уместно е да се изследва дали правна уредба като разглежданата в главното производство може като действащо към 31 декември 1993 г. ограничение да спада към изключението, предвидено в член 57, параграф 1 ЕО.

48 Както отбелязва генералният адвокат в точки 110—112 от заключението си, понятието „ограничение, действащо към 31 декември 1993 г.“ предполага, че правната уредба, в която се вписва разглежданото ограничение, от тази дата без прекъсване е част от правния ред на съответната държава-членка. Наистина, ако това не е така, една държава-членка би могла във всеки един момент да въведе отново ограничения на движението на капитали към или от трети страни, които са съществували в националния правен ред към 31 декември 1993 г., но които не са били запазени в сила.

49 В същия дух се произнася Съдът, когато е поискано да вземе становище по приложимостта на изключението, предвидено в член 57, параграф 1 ЕО, по отношение на ограниченията на движението на капитали, съществуващи в правния ред на държава-членка към 31 декември 1993 г. Действително Съдът приема, че приета след тази дата национална мярка не е автоматично изключена само поради това обстоятелство от предвидения в посочения параграф 1 дерогационен режим и тълкува тази възможност като включваща разпоредби, които по същество са идентични с предходното законодателство или се ограничават до това да смекчат или да премахнат пречка за упражняване на общностните права и свободи, която се съдържа в предходното законодателство, и същевременно изключваща разпоредби, които почиват на логика, различна от тази на предходното законодателство, и установяват нови процедури (вж. в този смисъл Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, точка 192 и Решение по дело Holböck, точка 41, посочени по-горе). С това Съдът не е имал

намерение да визира разпоредби, които бидейки по същество идентични със законодателство, действало към 31 декември 1993 г., въвеждат отново пречка за свободното движение на капитали, която след отмяната на предходното законодателство вече не е съществувала.

50 В случая е уместно да се отбележи, че още към датата на влизането му в сила през 1992 г. член 16 от глава 42 от закона изключва възможността, дивидентите, изплатени от дружества, установени в трети страни, които не са сключили с Кралство Швеция спогодба, предвиждаща обмен на сведения, да се ползват от освобождаването, предвидено за дивидентите, разпределени под формата на акции на дъщерно дружество. Наистина от акта за препращане се установява, че към посочената дата това освобождаване се е прилагало само по отношение на дивидентите, изплатени от дружества, установени в Швеция.

51 Вярно е, че разпоредбите относно освобождаването са отменени, считано от 1994 г., след това въведени отново през 1995 г., а през 2001 г. действието им е разпростряно по отношение на дивидентите, изплащани от дружества, установени в държава — членка на ЕИП, или в друга държава, с която Кралство Швеция е сключило спогодба, предвиждаща обмен на сведения. Това не променя обаче факта, че, както поддържа италианското правителство, възможността да се ползва това освобождаване е изключена без прекъсване, считано най-малко от 1992 г., за дивидентите, изплатени от дружества, установени в трета страна, която не е член на ЕИП и която не е сключила такава спогодба с Кралство Швеция.

52 При тези обстоятелства изключването от 1992 г. на възможността да се ползва освобождаването, предвидено със закона, за дивидентите, изплащани от дружество, установено в трета страна, която не е член на ЕИП и която не е сключила с Кралство Швеция спогодба, предвиждаща обмен на сведения, трябва да се счита за съществуващо към 31 декември 1993 г. ограничение по смисъла на член 57, параграф 1 ЕО най-малко когато тези дивиденти не са свързани с преки инвестиции в дружеството, което ги разпределя, което препращащата юрисдикция трябва да провери.

53 Доколкото от акта за препращане не се установява разглежданите в главното производство дивиденти да се отнасят до преки инвестиции, уместно е да се изследва дали национално законодателство като разглежданото в главното производство, може да бъде обосновано от императивно съображение от обществен интерес.

Относно обосновката, изведена от необходимостта да се гарантира ефективността на данъчния контрол

54 Според Skatteverket, както и според шведското, датското, германското, испанското, френското, италианското, нидерландското правителство и това на Обединеното кралство, отказът да бъде предоставено предвиденото в член 16 от глава 42 от закона освобождаване, когато дивидентите са изплащани от дружество, установено в трета страна, с която Кралство Швеция не е сключило данъчна спогодба, предвиждаща обмен на сведения, е обоснован от необходимостта да се гарантира ефикасността на данъчния контрол. Действително по отношение на трета страна шведската данъчна администрация не можела да прибегне до взаимопомощта между компетентните органи, предвидена с Директива 77/799. Освен това нито спогодбата, нито протоколът съдържали разпоредба, предвиждаща обмен на сведения, сравним с предвидения в член 26 от модела на спогодба, изготвен в рамките на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР). Дори обаче данъчнозадълженото лице да разполага със сведенията, необходими, за да докаже, че изискваните от посочения член 16 условия са изпълнени, пак данъчната администрация трябвало да провери стойността на представените доказателства, което нямало да е възможно, ако тя не разполага с правото да получи съдействие от компетентните органи на държавата, в която е установено разпределящото дружество.

55 По силата на член 58, параграф 1, буква б) ЕО разпоредбите на член 56 ЕО не накърняват правото на държавите-членки да вземат всички необходими мерки

за предотвратяване на нарушенията на националните законови и подзаконови норми, в частност в данъчната област. Така Съдът приема, че необходимостта да се осигури ефективността на данъчния контрол представлява императивно съображение от обществен интерес, което може да обоснове ограничение на упражняването на свободите на движение, гарантирани от Договора (Решение от 15 май 1997 г. по дело Futura Participations и Singer, C-250/95, Recueil, стр. I-2471, точка 31, Решение от 15 юли 2004 г. по дело Lenz, C-315/02, Recueil, стр. I-7063, точки 27 и 45, както и Решение от 14 септември 2006 г. по дело Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Recueil, стр. I-8203, точка 47).

56 За да може да бъде обоснована, една ограничителна мярка трябва да зачита принципа на пропорционалност, в смисъл че трябва да е в състояние да гарантира осъществяването на преследваната цел и не трябва да надхвърля необходимото за постигането ѝ (вж. по-специално Решение от 4 март 2004 г. по дело Комисия/Франция C-334/02, Recueil, стр. I-2229, точка 28).

57 Според A и според Комисията разглежданото в главното производство законодателство е непропорционално с оглед на преследваната цел, щом като шведските данъчни органи могат да изискват от данъчнозадълженото лице да докаже, че условията, необходими, за да се ползва от предвиденото с това законодателство освобождаване, са изпълнени. Доколкото такова освобождаване се отнася до дивиденти, изплатени от дружество, котирано на борсата, някои сведения биха могли да бъдат получени също чрез справка с данните, които такова дружество е задължено по закон да направи публично достояние.

58 Както отбелязват A и Комисията, когато става въпрос за национална правна уредба, ограничаваща упражняването на една от гарантираните от Договора свободи на движение, Съдът приема, че държава-членка не би могла да се позовава на невъзможността да иска съдействието на друга държава-членка за извършване на разследвания или събиране на информация, за да обоснове отказа на данъчно предимство. Действително дори ако проверката на предоставените от данъчнозадълженото лице сведения се оказва трудна именно поради ограниченията за обмена на сведения, предвидени в член 8 от Директива 77/799, няма никаква пречка съответните данъчни органи да изискат от данъчнозадълженото лице доказателствата, които считат за необходими с оглед на правилното определяне на съответните данъци и такси, и евентуално

да откажат да предоставят исканото освобождаване, ако тези доказателства не бъдат представени (вж. в този смисъл Решение от 28 януари 1992 г. по дело Bachmann, C-204/90, Recueil, стр. I-249, точка 20, Решение от 30 януари 2007 г. по дело Комисия/Дания, C-150/04, Сборник, стр. I-1163, точка 54, както и Решение от 11 октомври 2007 г. по дело ELISA, C-451/05, Сборник, стр. I-8251, точки 94 и 95).

59 В този контекст Съдът приема, че не трябва да се изключва a priori възможността данъчнозадълженото лице да бъде в състояние да представи необходимите доказателства, въз основа на които данъчните органи на облагащата с данък държава-членка да могат да проверят ясно и точно, че то не се опитва да избегне или да заобиколи плащането на данъци (вж. в този смисъл Решение от 8 юли 1999 г. по дело Baxter и др., C-254/97, Recueil, стр. I-4809, точки 19 и 20, Решение от 10 март 2005 г. по дело Laboratoires Fournier, C-39/04, Recueil, стр. I-2057, точка 25, както и Решение по дело ELISA, посочено по-горе, точка 96).

60 Тази съдебна практика обаче, която се отнася до ограничения за упражняването на свободите на движение в рамките на Общността, не би могла да бъде изцяло приложена по аналогия по отношение на движенията на капитали между държавите членки и третите страни, тъй като такива движения се вписват в правен контекст, различен от този по делата, по които са постановени посочените в предходните две точки решения.

61 Наистина, на първо място, отношенията между държавите-членки се осъществяват в една обща правна рамка, характеризираща се със съществуването на общностна правна уредба като Директивата 77/799, която въвежда насрещни задължения за взаимопомощ. Въпреки че в областите, които спадат към приложното поле на тази директива, задължението за оказване на съдействие е ограничено, това не променя факта, че директивата установява рамка за сътрудничество между компетентните органи на държавите-членки, каквото не съществува между тях и компетентните органи на трета страна, когато последната не е поела никакво задължение за взаимопомощ.

62 На второ място, както отбелязва генералният адвокат в точки 141—143 от заключението си, когато става въпрос за доказателствата, които данъчнозадълженото лице може да представи, за да даде възможност на данъчните органи да проверят дали предвидените в националното законодателство условия са изпълнени, общностните мерки за хармонизиране, които се прилагат в държавите-членки в областта на счетоводството на дружествата, предоставят на данъчнозадълженото лице възможността да представи достоверни данни за структурата и дейностите на дружество, установено в друга държава-членка, които могат да бъдат проверени, докато такава възможност не е гарантирана на данъчнозадълженото лице, когато става въпрос за дружество, установено в трета страна, която не е задължена да прилага тези общностни мерки.

63 От това следва, че когато правната уредба на дадена държава-членка поставя възможността да се ползва данъчно облекчение в зависимост от изпълнението на условия, чието спазване може да бъде проверено само чрез получаване на сведения от компетентните органи на трета страна, по принцип е оправдано тази държава-членка да откаже предоставянето на това предимство, ако именно поради липсата на договорно задължение за третата страна да предоставя сведения се оказва невъзможно тези сведения да бъдат получени от въпросната страна.

64 В главното производство Skatteverket, както и шведското правителство изтъкват, че шведската данъчна администрация не е в състояние да провери спазването на първото, третото, четвъртото и шестото условие, изложени в член 16 от глава 42 от Закона, а именно изискванията разпределянето да бъде направено пропорционално на броя на акциите, притежавани в дружеството майка, всички дялове на последното в дъщерното дружество да бъдат разпределени и след разпределянето дяловете от дъщерното дружество да не бъдат притежавани от дружество, принадлежащо към една и съща група с дружеството майка, и основната дейност на дъщерното дружество или на контролираните от това дъщерно дружество дружества да има промишлен или търговски характер.

65 Този въпрос изисква преценка, която трябва да бъде направена от препращащата юрисдикция.

66 Същото се отнася и до въпроса дали протоколът или споразумението позволяват на шведската данъчна администрация да получи сведенията, от които има нужда, за да приложи посочения член 16. Действително, макар Skatterättsnämnden да счита, че споразумението може да позволи получаване на необходимите сведения, от представените от шведското правителство документи и дадените от него по искане на Съда обяснения се установява, че единствените сведения, които могат да бъдат получени от швейцарските органи, са тези, необходими за правилното прилагане на спогодбата.

67 С оглед на изложеното по-горе, на поставения въпрос следва да се отговори, че членове 56 ЕО и 58 ЕО трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат законодателство на държава-членка, по силата на което освобождаването от данък върху дохода на дивиденти, разпределени под формата на акции на дъщерно дружество, може да се предостави само ако разпределящото дружество е установено в държава — членка на ЕИП, или в държава, с която облагащата държава-членка е сключила данъчна спогодба, предвиждаща обмен на сведения, когато това освобождаване е поставено в зависимост от условия, чието спазване може да бъде проверено от компетентните органи на тази държава-членка само чрез получаване на сведения от държавата, в която е установено разпределящото дружество.

По съдебните разноски

68 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред препращащата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (голям състав) реши:

Членове 56 ЕО и 58 ЕО трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат законодателство на държава-членка, по силата на което освобождаването от данък върху дохода на дивиденти, разпределени под формата на акции на дъщерно дружество, може да се предостави само ако разпределящото дружество е установено в държава — членка на Европейското икономическо пространство, или в държава, с която облагащата държава-членка е сключила данъчна спогодба, предвиждаща обмен на сведения, когато това освобождаване е поставено в зависимост от условия, чието спазване може да бъде проверено от компетентните органи на тази държава-членка само чрез получаване на сведения от държавата, в която е установено разпределящото дружество.

Подписи