OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
YVES'A BOTA
przedstawiona w dniu 11 września 2007 r. [1]

1. Zasada swobodnego przepływu kapitału, w przeciwieństwie do innych swobód przepływu ustanowionych traktatem WE, nie ma zastosowania wyłącznie pomiędzy państwami członkowskimi. Zakazuje ona także ograniczeń w przepływie kapitału miedzy państwami członkowskimi i państwami trzecimi. W niniejszym postępowaniu prejudycjalnym zwrócono się do Trybunału o sprecyzowanie, czy ta swoboda przepływu ma taki sam zakres w stosunkach pomiędzy państwami członkowskimi i państwami trzecimi co w ramach stosunków wewnątrzwspólnotowych.

2. U podstaw tego postępowania leży sprzeciw dotyczący przyznania osobie fizycznej mającej miejsce zamieszkania w Szwecji zwolnienia z podatku dochodowego w odniesieniu do dywidend wypłaconych tej osobie przez spółkę mającą swoją siedzibę w Szwajcarii w postaci akcji posiadanych przez tę spółkę w jej spółce zależnej.

3. Według właściwych przepisów szwedzkich takie zwolnienie uzależnione jest od spełnienia kilku warunków. Królestwo Szwecji, uznawszy, że jest zobowiązane kontrolować spełnienie tych warunków w sytuacji, w której spółka dokonująca podziału zysku ma swoją siedzibę za granicą, przewidziało, że takie zwolnienie nie może być przyznane, chyba że spółka ta ma swoją siedzibę w państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG) lub w państwie, z którym została zawarta konwencja podatkowa zawierająca postanowienie dotyczące wymiany informacji.

4. W związku z tym należy ustalić, czy przepisy te należy traktować jako ograniczenie w przepływie kapitału w rozumieniu art. 56 ust. 1 WE, a jeżeli tak, to czy takie ograniczenie jest uzasadnione.

5. W niniejszej opinii odniosę się do pojęć „przepływu kapitału" i „ograniczenia", o których mowa w art. 56 ust. 1 WE, które powinny mieć taki sam zakres w odniesieniu do operacji pomiędzy państwami członkowskimi i państwami trzecimi jak i do operacji pomiędzy państwami członkowskimi. Wniosek z przeprowadzonej analizy będzie taki, że rozpatrywane przepisy krajowe stanowią ograniczenie w przepływie kapitału w rozumieniu tego przepisu.

1 — Język oryginału: francuski.

6. Następnie dokonam oceny, w jakim zakresie takie ograniczenie może być uzasadnione.

7. Przypominam, że konieczność zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych może uzasadniać ograniczenie w przepływie kapitału, jeżeli rozpatrywany środek jest właściwy, aby osiągnąć ten cel, a poza tym nie wykracza poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia. Zwracam uwagę, że w stosunkach między państwami członkowskimi i państwami trzecimi ta podstawa ograniczenia może uzasadniać uzależnienie przyznania prawa do ulgi podatkowej od istnienia konwencji podatkowej przewidującej wymianę informacji w przypadku, gdy takie prawo podlega w prawie krajowym warunkom, których spełnienia organy podatkowe zainteresowanego państwa członkowskiego nie są w stanie zbadać przy użyciu własnych środków.

8. Z tego wnioskuję, że rozpatrywane ograniczenie jest zgodne z art. 56 WE i art. 58 WE, jeżeli sąd krajowy stwierdzi, iż zwolnienie z podatku dochodowego w odniesieniu do dywidend wypłaconych w postaci akcji w spółce zależnej uzależnione jest od warunków, których kontrola przez krajowe organy podatkowe wymaga posiadania informacji możliwych do uzyskania jedynie przez organy państwa, w którym spółka dominująca ma swoją siedzibę.

I — Uregulowania krajowe

9. Na podstawie ustawy szwedzkiej nr 1229 z 1999 r.[2] dywidendy wypłacone osobie fizycznej przez spółkę akcyjną podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

10. Zgodnie z art. 16, znajdującym się w rozdziale 42 ustawy szwedzkiej, dywidendy wypłacane przez szwedzką spółkę akcyjną w postaci akcji w spółce zależnej nie wchodzą w zakres 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) wszystkie udziały lub akcje spółki dominującej w spółce zależnej zostają wypłacone;

2 — Ustawa o podatku dochodowym [Inkomstskattelagen (1999:1229), zwana dalej „ustawą szwedzką”].

4) w następstwie wypłaty, udziały lub akcje w spółce zależnej nie pozostają 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 lub akcji w spółkach, których działalność główna ma taki charakter i w których spółka zależna posiada, bezpośrednio lub pośrednio, udziały lub akcje odpowiadające liczbie głosów wyższej od połowy liczby głosów wszystkich udziałów lub akcji w spółce.

11. Przepisy te weszły w życie po raz pierwszy w 1992 r. i miały zastosowanie jedynie w odniesieniu do zysków wypacanych przez szwedzkie spółki akcyjne. Zostały one uchylone w 1994 r., a następnie obowiązywały ponownie od 1995 r.

12. Rząd szwedzki wyjaśnił, że ustawa ta została przyjęta w celu ułatwienia restrukturyzacji przedsiębiorstw i podziału spółek. Dzięki tej ustawie akcjonariusz, który otrzymał zyski od spółki dominującej wypłacone w postaci akcji, które spółka ta posiada w spółce zależnej, może opóźnić opodatkowanie w taki sposób otrzymanych zysków aż do chwili sprzedaży otrzymanych akcji.

13. Zdaniem rządu szwedzkiego taki podział zysków nie podlega opodatkowaniu, ponieważ uznaje się, że posiadane akcje spółki dominującej utraciły wartość, którą reprezentowały akcje spółki zależnej. Opisany podział zysków w rzeczywistości skutkuje tym, że właściciele pośredni spółki zależnej stają się właścicielami bezpośrednimi tej spółki bez zmiany wartości posiadanych akcji. W chwili podziału zysku cena nabycia akcji w spółce dominującej podlega podziałowi pomiędzy akcje w tej spółce a akcje w spółce zależnej. W przypadku zbycia zyski lub straty kapitałowe są więc ustalane na podstawie odpowiedniej części ceny nabycia.

14. Na podstawie art. 16a, znajdującego się w rozdziale 42 ustawy szwedzkiej, dodanym w 2001 r., zwolnienie, o którym mowa w art. 16 tego rozdziału, ma zastosowanie także wówczas, gdy wydawanie akcji jest dokonywane przez spółkę zagraniczną o statusie analogicznym do szwedzkiej spółki

akcyjnej, mającą swoją siedzibę w państwie należącym do EOG lub w państwie, z którym Królestwo Szwecji zawarło konwencję podatkową zawierającą postanowienia dotyczące wymiany informacji.

15. W dniu 7 maja 1965 r. Konfederacja Szwajcarska i Królestwo Szwecji zawarły konwencję mającą na celu unikanie podwójnego opodatkowania w zakresie podatku od dochodu i majątku [3]. Podział kompetencji dotyczący opodatkowania dywidend został uregulowany w art. 10 tej konwencji [4].

16. Konwencja ta nie zawiera przepisu dotyczącego wymiany informacji pomiędzy właściwymi organami obu umawiających się państw. Jednakże jej art. 27 przewiduje procedurę wzajemnego porozumiewania się tych organów, mającą na celu unikanie opodatkowania niezgodnego z tymi postanowieniami, a także rozwiązywanie problemów lub wyjaśnianie wątpliwości, które mogą pojawić się przy interpretacji lub stosowaniu tych postanowień [5].

17. Ponadto z pkt 5 protokołu z negocjacji i podpisania przyjętego w trakcie zawierania konwencji wynika, że delegacja szwajcarska uznała, iż przedmiotem wymiany mogą być jedynie takie informacje, które są niezbędne dla właściwego stosowania konwencji i takie, które pozwolą uniknąć nadużyć przy jej stosowaniu. Z tego samego punktu wynika, że Królestwo Szwecji przyjęło to wyjaśnienie i zrezygnowało z wprowadzenia wyraźnego postanowienia konwencji dotyczącego wymiany informacji.

18. Ponadto w dniu 17 sierpnia 1993 r. został zawarty układ pomiędzy Konfederacją

3 — Zwana dalej „konwencją”.

4 — Artykuł 10 ust. 1 tej konwencji stanowi, że dywidendy wypłacone przez spółkę mającą siedzibę w jednym z umawiających się państw osobie zamieszkałej w drugim umawiającym się państwie podlegają opodatkowaniu w tym drugim państwie. Jednak art. 10 ust. 2 konwencji przewiduje, że dywidendy mogą podlegać opodatkowaniu w państwie siedziby spółki dokonującej podziału zysków do 15% kwoty brutto tych dywidend. Jeżeli powoduje to opodatkowanie dywidend w dwóch umawiających się państwach, wówczas owo podwójne opodatkowanie reguluje art. 25 konwencji. Wynika z niego, że osoba fizyczna zamieszkała w Szwecji, która otrzymuje dywidendy od spółki mającej siedzibę w Szwajcarii, powinna uzyskać obniżenie podatku dochodowego w Szwecji o podatek dochodowy, który zapłaciła w Szwajcarii.

5 — Artykuł 27 brzmi następująco:
„1. Jeżeli osoba zamieszkała w jednym z umawiających się państw uważa, że środki podjęte przez umawiające się państwo lub przez każde z dwóch państw powodują lub mogą spowodować w przyszłości opodatkowanie niezgodne z niniejszą konwencją, niezależnie od środków odwoławczych przewidzianych w ustawodawstwie krajowym tych państw, może ona wnieść sprawę do właściwego organu umawiającego się państwa, w którym ma miejsce zamieszkania.
2. Jeżeli właściwy organ uzna, że skarga jest uzasadniona i jeżeli w swoim zakresie nie będzie w stanie znaleźć zadawalającego rozwiązania, wówczas zobowiązany jest on dołożyć starań, aby rozstrzygnąć sprawę w drodze wzajemnego porozumienia z właściwym organem drugiego umawiającego się państwa w celu uniknięcia opodatkowania niezgodnego z konwencją.
3. Właściwe organy umawiających się państw dołożą starań, aby w drodze wzajemnego porozumienia rozwiązać problemy lub wyjaśnić wątpliwości, które mogą pojawić się przy interpretacji lub stosowaniu konwencji. Właściwe organy mogą się także porozumieć w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania w przypadkach niebędących przedmiotem konwencji.
4. Właściwe organy umawiających się państw mogą komunikować się bezpośrednio między sobą w celu zawarcia porozumienia, o którym mowa w ustępach poprzedzających. Jeżeli ustna wymiana poglądów miałaby ułatwić takie porozumienie, może ona mieć miejsce w ramach komisji składającej się z przedstawicieli właściwych organów umawiających się państw”.

Szwajcarską a Królestwem Szwecji (zwany dalej „układem") dotyczący wykonania art. 10 i 11 konwencji [6]. Układ ten precyzuje, po pierwsze, jakie postępowanie obowiązuje osobę fizyczną w celu otrzymania ulgi podatkowej na podstawie ww. art. 10 i 11 i po drugie, jak rozpatrywane są takie wnioski przez krajowe organy podatkowe umawiających się państw.

II — Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

19. A, osoba fizyczna zamieszkała w Szwecji, jest akcjonariuszem spółki X, posiadającej siedzibę w Szwajcarii, która to spółka planuje wydawanie akcji posiadanych w jednej ze swoich spółek zależnych. A zwróciła się do Skatterättsnämnden (komisji prawa podatkowego) z wnioskiem o interpretację w kwestii, czy taka wypłata podlega zwolnieniu z podatku. Zdaniem A spółka X posiada analogiczny status do szwedzkiej spółki akcyjnej, w związku z czym warunki wymagane przez prawo szwedzkie są spełnione, oprócz warunku dotyczącego miejsca siedziby tej spółki.

20. W interpretacji doręczonej w dniu 19 lutego 2003 r. Skatterättsnämnden odpowiedziała, że planowane wydawanie akcji powinno być zwolnione z podatku zgodnie z przepisami traktatu dotyczącymi swobody przepływu kapitału.

21. Z jednej strony, Skatterättsnämnden uznała, że nie został spełniony warunek wymieniony w art. 16a, znajdującym się w rozdziale 42 szwedzkiej ustawy, dotyczący istnienia przepisu przewidującego wymianę informacji. Warunek ten odnosi się do współpracy przewidzianej w art. 26 modelowej konwencji Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), a żaden przepis o takiej treści nie został umieszczony w umowach zawartych z Konfederacją Szwajcarską.

22. Z drugiej strony, Skatterättsnämnden przyjęła, że rozpatrywana wypłata zysku stanowi przepływ kapitału, a zatem brak zwolnienia powinien zostać uznany za ograniczenie w rozumieniu art. 56 WE. Według Skatterättsnämnden ograniczenie to nie zostało objęte art. 57 ust. 1 WE, ponieważ niniejszy przepływ nie dotyczy inwestycji bezpośrednich.

23. Skatterättsnämnden stwierdziła więc, że skoro powyższe ograniczenie uzasadnione

6 — Artykuł 11 reguluje podział kompetencji w zakresie nakładania odsetek.

było niemożliwością prowadzenia kontroli spełnienia warunków przyznania zwolnienia przez Skatteverket (administrację podatkową), to byłoby ono nieproporcjonalne względem tego celu, nawet zważywszy, że przepisy dyrektywy Rady 77/799/EWG [7] nie mają zastosowania w odniesieniu do stosunków z Konfederacją Szwajcarską. Jednak układ wydaje się pozwalać szwedzkim organom podatkowym na uzyskanie informacji koniecznych w celu stosowania ich prawa krajowego i można by było umożliwić podatnikowi A wykazanie, że spełnione zostały wszystkie warunki wymagane prawem szwedzkim.

24. Skatteverket odwołał się od tej decyzji do Regeringsrätten (Naczelny Sąd Administracyjny) (Szwecja).

25. Skatteverket stwierdziła, że przepisom traktatu dotyczącym przepływu kapitału brakuje jasności w odniesieniu do przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi i państwami trzecimi, a w szczególności z państwami, które sprzeciwiają się wymianie informacji dla celów kontroli podatkowej. W sytuacji gdy możliwość uzyskania takich informacji jest bardzo ograniczona, ograniczenie będące przedmiotem sprawy przed sądem krajowym może być uzasadnione prawem państwa członkowskiego do zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych. Tego rodzaju przyczyna została bowiem uznana w orzecznictwie za nadrzędny wzgląd interesu ogólnego mogący uzasadniać ograniczenie swobody przepływu zagwarantowanej w traktacie.

26. Natomiast A stwierdził, że rozpatrywanego ograniczenia nie można uzasadnić w przypadku, gdy zainteresowany podatnik może zostać wezwany do wykazania, że zostały spełnione wszystkie warunki wymagane do przyznania zwolnienia.

27. W tych okolicznościach sąd krajowy postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy przepisy dotyczące swobodnego przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi stoją na przeszkodzie temu, aby w sytuacji, takiej jak w niniejszej sprawie, 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?”.

7 — Dyrektywa z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. L 336, str. 15).

III — Ocena

28. Tytułem wstępu należy przypomnieć, że mimo iż obecnie podatki bezpośrednie, w których skład wchodzi opodatkowanie dywidend, należą do kompetencji państw członkowskich, to jednak państwa te wykonują związane z tym uprawnienia zgodnie z prawem wspólnotowym, a w tym w szczególności ze swobodami przepływu ustanowionymi w traktacie [8].

29. Należy ponadto wskazać, że zgodnie z wnioskiem sądu krajowego zgodność spornego uregulowania będzie rozpatrywana w świetle postanowień traktatu dotyczących swobodnego przepływu kapitału.

30. Z orzecznictwa bowiem wynika, że przepisy krajowe, które poddają otrzymane dywidendy opodatkowaniu według różnej stawki, uzależnionej od tego, czy dywidendy te mają charakter krajowy czy nie, niezależnie od wielkości udziału posiadanego przez akcjonariusza w kapitale zakładowym spółki dokonującej wypłat, mogą należeć zarówno do zakresu art. 43 WE dotyczącego swobody przedsiębiorczości, jak i art. 56 WE dotyczącego swobodnego przepływu kapitału [9].

31. Ponadto zostało ustalone, że rozdział traktatu dotyczący swobody przedsiębiorczości nie zawiera żadnego przepisu, który rozszerzałby zakres jego zastosowania na sytuacje obejmujące działalność gospodarczą w państwie trzecim obywatela państwa członkowskiego lub spółki utworzonej zgodnie z przepisami państwa członkowskiego [10].

32. W zakresie, w jakim sytuacja będąca przedmiotem sprawy przed sądem krajowym dotyczy wypłaty dywidend akcjonariuszowi mającemu miejsce zamieszkania w państwie członkowskim przez spółkę mającą siedzibę w państwie trzecim, należy stosować jedynie postanowienia traktatu dotyczące swobodnego przepływu kapitału.

33. W pytaniu prejudycjalnym sąd krajowy pyta w zasadzie o to, czy art. 56 WE i art. 58 WE należy interpretować w taki sposób, że ustawa, na podstawie której zwolnienie z podatku dochodowego w odniesieniu do dywidend wypłaconych w postaci akcji w spółce zależnej, które uzależnione jest od spełnienia kilku warunków, może być przyznane tylko w przypadku, gdy spółka dominująca dokonująca wypłaty ma siedzibę w państwie należącym do EOG lub w państwie, z którym Szwecja zawarła konwencję podatkową zawierającą przepis

8 — Wyrok z dnia 24 maja 2007 r. w sprawie C-157/05 Holböck, Zb.Orz. str. I-4051, pkt 21 i przywołane w nim orzecznictwo.

9 — Ibidem, pkt 24 i przywołane orzecznictwo.

10 — Ibidem, pkt 28 i przywołane orzecznictwo.

o wymianie informacji, stanowi ograniczenie w przepływie kapitału, a jeżeli tak, to czy takie ograniczenie może zostać uzasadnione.

34. Pytanie to kryje w sobie zatem dwa zagadnienia. W pierwszej kolejności wymagane jest ustalenie, czy rozpatrywane przepisy krajowe należy traktować jako ograniczenie w przepływie kapitału w znaczeniu art. 56 ust. 1 WE. Następnie należy ustalić, czy w przypadku twierdzącej odpowiedzi na pytanie pierwsze, takie ograniczenie może być uzasadnione.

35. Przed rozważeniem tych dwóch pytań, może być potrzebne, po pierwsze, przypomnienie treści postanowień traktatu dotyczących swobodnego przepływu kapitału, a także poszczególnych etapów, które doprowadziły do ustanowienia tej swobody, a po drugie, przedstawienie w skrócie stanu przepisów mających zastosowanie do wymiany informacji w zakresie podatków bezpośrednich na poziomie wewnątrzwspólnotowym i w stosunkach państw członkowskich z państwami trzecimi.

A — *Postanowienia traktatu dotyczące swobodnego przepływu kapitału*

36. Postanowienia traktatu dotyczące swobodnego przepływu kapitału zawierają zasadę, o której mówi art. 56 WE, a następnie wyjątki od tej zasady przewidziane w art. 57–60 WE.

1. Uznanie zasady swobodnego przepływu kapitału

37. Przepływy kapitałowe pomiędzy państwami członkowskimi i pomiędzy tymi państwami a państwami trzecimi podlegały stopniowej liberalizacji.

38. W traktacie rzymskim ustanawiającym Europejską Wspólnotę Gospodarczą przepływ kapitału wewnątrz i na zewnątrz Wspólnoty stanowił przedmiot odrębnych i mało wiążących przepisów. Ponadto na polu wewnętrznym państwa członkowskie, zgodnie z art. 67 traktatu EWG (po zmianie art. 67 traktatu WE, uchylony przez traktat z Amsterdamu), były zobowiązane do stopniowego eliminowania ograniczeń w przepływach kapitału w trakcie okresu przejściowego jedynie „w zakresie niezbędnym do sprawnego funkcjonowania wspólnego rynku". Na polu zewnętrznym art. 70 traktatu EWG (po zmianie art. 70 WE, uchylony przez traktat z Amsterdamu) przewidywał zaledwie stopniowe koordynowanie polityki kursowej pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi.

39. Mając na uwadze mało wiążący charakter art. 67 traktatu, Trybunał uznał, że przepis ten nie miał bezpośredniej skuteczności po upływie okresu przejściowego, w przeciwieństwie do przepisów traktatu ustanawiających inne swobody przepływu, przyznając jednocześnie, że przepływ kapitału stanowi także jedną z „podstawowych swobód" w traktacie [11].

40. Bardzo ważny etap został pokonany dzięki dyrektywie Rady 88/361/EWG [12]. Dyrektywa ta przewidziała całkowitą i bezwarunkową liberalizację przepływów kapitału pomiędzy państwami członkowskimi, gdyż art. 1 tej dyrektywy stanowi, że państwa członkowskie zniosą ograniczenia w przepływach kapitału dokonywanych między osobami zamieszkałymi w tych państwach członkowskich. Termin wyznaczony państwom członkowskim w celu zastosowania się do tego zobowiązania upłynął w dniu 1 lipca 1990 r. W swoim wyroku z dnia 23 lutego 1995 r. w sprawie Bordessa i in. [13] Trybunał orzekł, że art. 1 dyrektywy 88/361 jest bezpośrednio skuteczny.

41. Natomiast na polu zewnętrznym przepisy dyrektywy 88/361 były mniej wiążące, ponieważ zgodnie z art. 7 tejże dyrektywy w traktowaniu przelewów w odniesieniu do przepływu kapitału z państwami trzecimi państwa członkowskie zobowiązują się jedynie dążyć do osiągnięcia tego samego stopnia liberalizacji, który stosowany jest przy operacjach w ramach Wspólnoty.

42. Traktat o Unii Europejskiej stanowi drugi ważny etap w tym procesie liberalizacji. Pod względem formalnym traktat ten przewidział zastąpienie od dnia 1 stycznia 1994 r. art. 67–73 traktatu EWG (po zmianie art. 73 traktatu WE, uchylony traktatem z Amsterdamu) przez art. 73B—73G traktatu WE (po zmianie art. 56–60 WE).

43. Pod względem merytorycznycm traktat o UE uczynił ze swobody przepływu kapitału podstawową swobodę zagwarantowaną w traktacie, nie tylko w odniesieniu do przepływu pomiędzy państwami członkowskimi, ale także pomiędzy tymi państwami i państwami trzecimi. Ponadto zgodnie z art. 73B ust. 1 traktatu WE (po zmianach art. 56 ust. 1 WE) „w ramach postanowień niniejszego rozdziału zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi".

11 — Wyrok z dnia 11 listopada 1981 r. w sprawie 203/80 Casati, Rec. str. 2595, pkt 8.

12 — Dyrektywa z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu (Dz.U. 178, str. 5).

13 — Wyrok z dnia 23 lutego 1995 r. w sprawach połączonych C-358/93 i C-416/93 Bordessa i in, Rec. str. I-361, pkt 34.

44. Mając na względzie precyzyjny i bezwarunkowy charakter tego przepisu, Trybunał orzekł w wyroku z dnia 14 grudnia 1995 r. w sprawie Sanz de Lera i in. [14], że zasada swobodnego przepływu jest bezpośrednio skuteczna w zakresie, w jakim zakazuje ograniczeń zarówno pomiędzy państwami członkowskimi, jak i pomiędzy tymi państwami i państwami trzecimi [15].

45. Traktat z Amsterdamu, który wszedł w życie w dniu 1 maja 1999 r., dokonał zmiany numeracji artykułów, a w art. 56 ust. 1 WE zawarł treść art. 73B ust. 1 traktatu.

14 — Wyrok 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.

15 — Chociaż sprawy przed sądem krajowym dotyczyły wywozu dewiz do państw trzecich, to Trybunał uznał, że „przepisy art. 73B ust. 1 traktatu poświęcone zasadzie swobodnego przepływu pomiędzy państwami członkowskimi i pomiędzy państwami członkowskimi i państwami trzecimi przyznają jednostkom prawa, na które mogą się one powołać przed sądami i które sądy krajowe mają obowiązek chronić" (pkt 43). Rząd niemiecki w uwagach pisemnych do niniejszej sprawy stwierdził, że w pkt 46 ww. wyroku w sprawie Sanz de Lera i in. Trybunał ograniczył skutek bezpośredni art. 73B ust. 1 traktatu do przepływów kapitału niedotyczących inwestycji bezpośrednich. Nie zgadzam się z tą opinią. Według mnie Trybunał stwierdził we wspomnianym pkt 46, że zakaz wyrażony w art. 73B ust. 1 traktatu dotyczy ograniczeń niewynikających z art. 73C ust. 1 traktatu WE (po zmianach art. 57 ust. 1 WE), który to przepis obejmuje ograniczenia w przepływach kapitału dotyczące inwestycji bezpośrednich, *które istniały w dniu 31 grudnia 1993 r.* (podkreślenie moje). Trybunał nie wyłączył zatem z zakazu przewidzianego w art. 73B ust. 1 traktatu wszelkich przepływów kapitału dotyczących inwestycji bezpośrednich, ale tylko te, które istniały w dniu 31 grudnia 1993 r. Dlatego też ww. wyrok w sprawie Sanz de Lera i in. należy według mnie rozumieć w taki sposób, że zasada swobody przepływu kapitału, której został poświęcony art. 73B ust. 1 traktatu, ma skutek bezpośredni w stosunkach z państwami trzecimi w odniesieniu do wszelkich przepływów kapitału w rozumieniu tego przepisu.

2. Ograniczenia zasady swobodnego przepływu kapitału

46. Ograniczenia zasady swobodnego przepływu kapitału składają się z dwóch rodzajów przepisów: po pierwsze, z klauzul ochronnych, a po drugie, z odstępstw.

a) Klauzule ochronne

47. Klauzule ochronne zostały przewidziane w art. 59 WE i art. 60 WE. Dotyczą jedynie państw trzecich. Mają charakter tymczasowy i są przeznaczone do wykorzystania w wyjątkowych sytuacjach.

48. Artykuł 59 WE pozwala zareagować na trudności o charakterze gospodarczym. Zgodnie z tym artykułem, jeżeli w wyjątkowych okolicznościach przepływ kapitału do lub z państw trzecich powoduje lub może spowodować poważne trudności w funkcjonowaniu unii gospodarczej i walutowej Rada, stanowiąc większością kwalifikowaną na wniosek Komisji Wspólnot Europejskich i po konsultacji z Europejskim Bankiem Centralnym, może podjąć wobec państw trzecich środki ochronne na okres nieprzekraczający sześciu miesięcy, o ile środki te są bezwzględnie konieczne.

49. Z kolei art. 60 WE ma charakter polityczny. Pozwala on prawodawcy wspólnotowemu na podjęcie środków odwetowych w dziedzinie przepływu kapitału, gdy Wspólnota w ramach wspólnego działania przyjętego na podstawie przepisów traktatu dotyczących polityki zagranicznej i bezpieczeństwa podejmie decyzję o ograniczeniu lub zerwaniu stosunków gospodarczych z jednym lub większą liczbą państw trzecich.

b) Odstępstwa

50. Zostały one ustanowione w art. 57 WE i art. 58 WE.

51. Artykuł 57 WE dotyczy także tylko stosunków z państwami trzecimi i obejmuje przepływy kapitału uznawane za szczególnie newralgiczne. Chodzi tutaj o przepływy kapitału dotyczące inwestycji bezpośrednich, w tym inwestycji w nieruchomości, związane z przedsiębiorczością, świadczeniem usług finansowych lub dopuszczaniem papierów wartościowych na rynki kapitałowe. Artykuł 57 ust. 1 WE przewiduje utrzymanie istniejących w dniu 31 grudnia 1993 r. ograniczeń wynikających z prawa krajowego i wspólnotowego w odniesieniu do tego rodzaju przepływu kapitału.

52. Artykuł 57 ust. 2 WE przyznaje Radzie możliwość przyjęcia nowych środków w odniesieniu do wspomnianych przepływów kapitału. Zgodnie z tym przepisem Rada stanowi większością kwalifikowaną, gdy podejmuje decyzję co do rozszerzenia swobody wspomnianych przepływów, i jednomyślnie, jeżeli zdecyduje się ją ograniczyć.

53. Natomiast art. 58 WE opisuje uprawnienia państw członkowskich pozwalające im na ograniczenie przepływu kapitału do lub z państwa członkowskiego, jak i państwa trzeciego. Stanowi on:

„1. Artykuł 56 nie narusza prawa państw członkowskich do:

a) stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału;

b) podejmowania wszelkich środków niezbędnych do zapobiegania naruszeniom ich ustaw i aktów wykonawczych, zwłaszcza w sferze podatkowej

i w dziedzinie nadzoru ostrożnościowego nad instytucjami finansowymi lub ustanowienia procedur deklarowania przepływu kapitału do celów informacji administracyjnej bądź statystycznej lub podejmowania środków uzasadnionych powodami związanymi z porządkiem publicznym lub bezpieczeństwem publicznym.

2. Niniejszy rozdział nie przesądza o możliwości stosowania ograniczeń w dziedzinie prawa przedsiębiorczości, zgodnych z niniejszym traktatem.

3. Środki i procedury określone w ustępach 1 i 2 nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu artykułu 56".

54. Z orzecznictwa wynika, że do środków, które mogą być uznane za niezbędne w celu zapobiegania naruszeniom ustaw i aktów wykonawczych państwa członkowskiego, należą w szczególności te, które służą zapewnieniu skuteczności kontroli podatkowych [16].

55. Ponadto wykaz środków uzasadniających, zawarty w art. 58 ust. 1 b) WE, nie jest wyczerpujący. Trybunał uznał, że swoboda przepływu kapitału, podobnie jak inne swobody przepływu, może zostać ograniczona z innych powodów uznawanych za nadrzędne przyczyny lub wymogi interesu ogólnego [17]. Niejednokrotnie zostało uznane, że konieczność zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych stanowi także nadrzędny wzgląd interesu ogólnego, który może uzasadnić ograniczenie swobody przepływu kapitału [18].

56. Jednak niezależnie od przywołanego uzasadnienia, istotne jest, że rozpatrywany środek jest odpowiedni do osiągnięcia realizowanego celu i nie wykracza poza to, co niezbędne w tym zakresie.

57. Wreszcie w wyroku z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation [19] Trybunał uznał, że nie można wykluczyć, iż państwo członkowskie wykaże, iż ograniczenie w przepływie kapitału do lub z państw trzecich jest w określonej sytuacji uzasadnione przez pewną

16 — Wyrok z dnia 26 września 2000 r. w sprawie C-478/98 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. I-7587, pkt 38 i przywołane w nim orzecznictwo, a także pkt 39.

17 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 1 czerwca 1999 r. w sprawie C-302/97 Konle, Rec. str. I-3099, pkt 40.

18 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-386/04 Centro di Musicologia Walter Stauffer, Zb.Orz. str. I-8203, pkt 47 i przywołane w nim orzecznictwo i z dnia 30 stycznia 2007 r. w sprawie C-150/04 Komisja przeciwko Danii, Zb.Orz. str. I-1163, pkt 51 i przywołane w nim orzecznictwo.

19 — 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 171.

okoliczność, mimo że okoliczność ta nie może stanowić dopuszczalnego uzasadnienia dla ograniczenia przepływu kapitału między państwami członkowskimi.

B — *Właściwe przepisy dotyczące wymiany informacji w celach podatkowych*

1. Wymiana informacji w celach podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi

58. Wymiana informacji w celach podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi jest co do zasady uregulowana w dyrektywie 77/799.

59. Dyrektywa ta została przyjęta, aby sprostać następującym dwóm wymaganiom. Z jednej strony, uchylanie się od zobowiązań podatkowych oraz unikanie płacenia podatków, przekraczające granice pojedynczych państw członkowskich, prowadzą do strat wpływów budżetowych oraz naruszają zasady sprawiedliwego opodatkowania i mogą prowadzić do zakłóceń funkcjonowania wspólnego rynku. Z drugiej strony, mając na uwadze charakter międzynarodowy tego problemu, środki krajowe, których działanie nie wykracza poza granice państw członkowskich, są niewystarczające, co dotyczy także współpracy między administracjami na podstawie umów dwustronnych [20].

20 — Motywy pierwszy i trzeci dyrektywy 77/799.

60. Dyrektywa 77/799 przewiduje, że właściwe władze państw członkowskich, w zgodzie z jej przepisami, udzielają sobie wszelkich informacji, które mogą im umożliwić dokonanie prawidłowego naliczenia podatku dochodowego i podatku od kapitału. Zgodnie z tą dyrektywą i orzecznictwem państwo członkowskie może zatem zwrócić się do właściwego organu innego państwa członkowskiego o przekazanie wszelkich informacji, które uzna za niezbędne w celu określenia dokładnej kwoty podatku dochodowego należnego od podatnika zgodnie ze swymi przepisami krajowymi [21].

61. Nie chodzi tu jednak o nieograniczone zobowiązanie. Niniejsza dyrektywa nie nakłada bowiem obowiązku na zainteresowane państwo członkowskie do przeprowadzania dochodzeń lub do udzielania informacji, jeżeli przeprowadzeniu przez właściwe organy tego państwa dochodzenia lub uzyskaniu informacji bądź ich wykorzystaniu przez państwo członkowskie dla jego własnych potrzeb stałyby na przeszkodzie przepisy prawne lub praktyka administracyjna tego państwa.

62. W tym samym celu dyrektywa Rady 2003/48/WE [22] wprowadziła system automatycznej wymiany niektórych informacji dotyczących wypłacanych odsetek.

21 — Wyrok z dnia 3 października 2002 r. w sprawie C-136/00 Danner, Rec. str. I-8147, pkt 49 i przywołane w nim orzecznictwo.

22 — Dyrektywa z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek (Dz.U. L 157 str. 38).

2. Wymiana informacji w celach podatkowych pomiędzy państwami trzecimi a państwami członkowskimi

63. W odniesieniu do wymiany informacji w celach podatkowych pomiędzy państwami trzecimi a państwami członkowskimi środki równoważne do tych przewidzianych w dyrektywie 2003/48 w szczególnym zakresie objętym tą dyrektywą stanowią przedmiot umów pomiędzy Wspólnotą Europejską, z jednej strony, a Konfederacją Szwajcarską, Księstwem Andory, Księstwem Liechtensteinu, Księstwem Monako i Republiką San Marino, z drugiej strony [23].

64. Poza tymi specjalnymi umowami wymiana informacji w celach podatkowych pomiędzy państwami trzecimi a państwami członkowskimi pozostaje domeną umów dwustronnych lub wielostronnych. Tak jest na przykład w odniesieniu do wymiany informacji pomiędzy państwami członkowskimi a państwami należącymi do EOG, tj. Republiką Islandii, Księstwem Liechtensteinu i Królestwem Norwegii. Kraje te nie zostały zobowiązane porozumieniem o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. [24] do transpozycji do ich prawa krajowego aktów prawa pochodnego dotyczących wymiany informacji z dziedziny podatkowej, takich jak dyrektywa 77/799.

65. Artykuł 26 modelowej konwencji podatkowej OECD zawiera ogólnie przyjętą zasadę dla tego typu umów [25]. W wersji obowiązującej w dniu 29 kwietnia 2000 r. tekst ten brzmi następująco:

„1. Właściwe organy umawiających się państw wymieniają niezbędne informacje w celu stosowania przepisów niniejszej konwencji lub przepisów krajowych dotyczących podatków bez względu na ich rodzaj i nazwę pobieranych na rzecz umawiających się państw, ich jednostek podziału politycznego, lub samorządów lokalnych w zakresie, w jakim przewidziane przez nie opodatkowanie nie jest sprzeczne z konwencją. […]

2. Przepisów ust. 1 nie należy w żadnym razie interpretować jako zobowiązujących umawiające się państwo do:

a) podjęcia środków administracyjnych niezgodnych z prawem krajowym lub przyjętą praktyką administracyjną jego lub innego umawiającego się państwa;

23 — Zobacz w odniesieniu do Konfederacji Szwajcarskiej umowę pomiędzy Wspólnotą Europejską i Konfederacją Szwajcarską ustanawiającą środki równoważne środkom ustanowionym w dyrektywie 2003/48 (Dz.U. 2004, L 385, str. 30).

24 — Dz.U. 1994, L 1, str. 3, zwane dalej „porozumieniem EOG”.

25 — Zgodnie z dostępnymi na stronie internetowej OECD informacjami ponad 2000 umów dwustronnych opiera się na modelu OECD.

b) dostarczania informacji, które nie są dostępne zgodnie z prawem krajowym lub przyjętą praktyką administracyjną jego lub innego umawiającego się państwa;

c) dostarczania informacji, które spowodowałyby ujawnienie tajemnicy handlowej, przemysłowej lub zawodowej, lub procedury handlowej, lub informacji, których ujawnienie byłoby sprzeczne z porządkiem publicznym".

66. Mając na względzie powyższe uwagi, przejdę do zbadania, czy szwedzką ustawę należy uznać za ograniczenie w przepływie kapitału, a jeżeli tak, to czy takie ograniczenie może być uzasadnione.

C — W przedmiocie istnienia ograniczenia w przepływie kapitału

67. Pytanie pierwsze, na które należy odpowiedzieć, dotyczy kwestii, czy ustawa, na podstawie której zwolnienie z podatku dochodowego dywidend wypłaconych w postaci akcji w spółce zależnej może zostać przyznane tylko, jeżeli spółka dominująca wypłacająca zyski ma siedzibę w państwie należącym do EOG lub w państwie, z którym została zawarta umowa podatkowa zawierająca przepis przewidujący wymianę informacji, stanowi ograniczenie w przepływie kapitału.

68. Skatteverket, podobnie jak rządy: szwedzki, niemiecki, francuski i niderlandzki, proponuje odpowiedzieć przecząco na to pytanie. Zdaniem ww. rządów art. 56 ust. 1 WE nie powinien mieć takiego samego zakresu w odniesieniu do państw trzecich co w ramach wewnątrzwspólnotowych. Na poparcie takiego stanowiska przywołują oni liczne argumenty, które można streścić w następujący sposób.

69. Po pierwsze, liberalizacja przepływu kapitału z państwami trzecimi nie realizuje takiego samego celu co liberalizacja przepływu pomiędzy państwami członkowskimi. W stosunkach z państwami trzecimi nie chodzi zatem o urzeczywistnienie rynku wewnętrznego, ale o zapewnienie wiarygodności jednej wspólnotowej waluty na światowych rynkach finansowych i utrzymanie w państwach członkowskich centrów finansowych o światowym zasięgu.

70. Po drugie, liberalizacja przepływu kapitału z państwami trzecimi jest wynikiem jednostronnych działań Wspólnoty, którym niekoniecznie towarzyszy wzajemność ze strony tych państw. Przyznanie art. 56 ust. 1 WE takiego samego

zakresu w odniesieniu do państw trzecich co w ramach wewnątrzwspólnotowych osłabiłoby stanowisko Wspólnoty w negocjacjach z tymi państwami. Taka szeroka interpretacja byłaby ponadto sprzeczna z układami stowarzyszeniowymi, w których postanowienia dotyczące swobodnego przepływu nie mają tak szerokiego zasięgu.

71. Wreszcie interpretacja art. 56 ust. 1 WE w zakresie stosunków z państwami trzecimi musi uwzględniać fakt, że te ostatnie nie są związane prawem wspólnotowym, a w szczególności dyrektywą 77/799. Należy także wziąć pod uwagę, że zakres stosowania swobody przepływu kapitału może pokrywać się z zakresem stosowania swobody przedsiębiorczości. Ważne zatem jest, aby wykładnia art. 56 ust. 1 WE w odniesieniu do stosunków z państwami trzecimi nie pozwalała podmiotom gospodarczym, które nie spełniają warunków wymaganych dla powołania się na swobodę przedsiębiorczości w państwie członkowskim, na obchodzenie tych warunków.

72. Rządy: szwedzki, niemiecki, francuski i niderlandzki wywodzą z tych argumentów, że pojęcie „przepływu kapitału", o którym mowa w art. 56 ust. 1 WE, nie obejmuje wypłaty dywidend przez spółkę mającą swoją siedzibę w państwie trzecim, w związku z czym ustawa szwedzka nie stanowi ograniczenia w rozumieniu tego przepisu.

73. Nie zgadzam się z taką oceną. Tak jak A i Komisja jestem zdania, że pojęcie „przepływu kapitału" i „ograniczenia", o których mowa w art. 56 ust. 1 WE, powinny mieć taki sam zakres w odniesieniu do stosunków pomiędzy państwami członkowskimi i państwami trzecimi jak w ramach wewnątrzwspólnotowych. Swoje stanowisko opieram na następującej argumentacji.

74. Po pierwsze, odnoszę się do treści art. 56 ust. 1 WE. Zwracam uwagę, że przepis ten ustanawia brzmiącą tak samo zasadę swobody przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi, z jednej strony, i pomiędzy tymi państwami i państwami trzecimi, z drugiej strony. Uwzględniając genezę tego przepisu, jego treść stanowi moim zdaniem determinujący element dla interpretacji zakresu art. 56 ust. 1 WE w odniesieniu do przepływu kapitału na poziomie pozawspólnotowym.

75. Tak jak już przypomniałem, do czasu zawarcia traktatu o UE przepływ kapitału pomiędzy państwami członkowskimi, z jednej strony, i pomiędzy tymi państwami i państwami trzecimi, z drugiej strony, był uregulowany odrębnymi przepisami o różnej treści. Ponadto w dyrektywie 88/361 zasada swobodnego przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi była już potwierdzona w sposób jasny i bezwarunkowy. W konsekwencji fakt, że w traktacie o UE państwa członkowskie zdecydowały się ustanowić tę zasadę — w tym samym artykule i w tym samym brzmieniu — zarówno

wewnątrz Wspólnoty, jak i w stosunkach pomiędzy państwami członkowskimi i państwami trzecimi świadczy moim zdaniem o ich woli przyznania tej swobodzie przepływu takiego samego zakresu na poziomie wewnątrzwspólnotowym, jak i pozawspólnotowym.

76. Argument przedstawiony przez rządy, które wystąpiły jako interwenienci w niniejszym postępowaniu, zgodnie z którym liberalizacja przepływu kapitału z państwami trzecimi nie realizuje takiego samego celu jak ta swoboda przepływu w ramach Unii, nie wydaje mi się podważać przedstawionej oceny.

77. Traktat nie precyzuje motywów, dla których zakres stosowania niniejszej swobody został rozszerzony na państwa trzecie. Zgodnie przyznano, że takie rozszerzenie ma być dostosowane do rozwoju polityki pieniężnej Wspólnoty. Jednakże, gdyby państwa członkowskie chciały, żeby ta różnica co do celu przekładała się na zakres liberalizacji w odniesieniu do ich stosunków z państwami trzecimi, powinny były one, logicznie rozumując, określić zasadę swobody przepływu we Wspólnocie i na poziomie pozawspólnotowym w różny sposób, co miało przecież miejsce wcześniej. Fakt, że pomimo tej różnicy co do celu, zdecydowały się one ustanowić tę swobodę przepływu w identycznym brzmieniu i w tym samym artykule traktatu, można wyjaśnić, moim zdaniem, jedynie zamiarem przyznania jej takiego samego zakresu w obydwu przypadkach.

78. Po drugie, niniejsza teza znajduje swoje potwierdzenie w innych artykułach rozdziału poświęconego swobodzie przepływu kapitału.

79. Należy zauważyć, że w art. 57 WE, 59 WE i 60 WE prawodawca przewidział wyraźnie klauzule ochronne, gospodarcze i polityczne, a także odstępstwa znajdujące zastosowanie w odniesieniu do tej swobody przepływu w stosunkach z państwami trzecimi. To zatem te przepisy, a także przepis art. 58 WE, mają uwzględnić różnicę celu i kontekstu prawnego swobody przepływu pomiędzy państwami członkowskimi i państwami trzecimi, a nie przepisy art. 56 ust. 1 WE. Innymi słowy, właśnie dlatego, że ten ostatni artykuł ma taki sam zakres w odniesieniu do stosunków pomiędzy państwami członkowskimi i państwami trzecimi jak i w ramach wewnątrzwspólnotowych, konieczne okazało się wprowadzenie klauzul ochronnych oraz odstępstw w odniesieniu do stosunków pozawspólnotowych.

80. W odniesieniu do przepisu art. 57 ust. 2 zdanie pierwsze WE, zgodnie z którym Rada większością kwalifikowaną może podjąć środki dotyczące niektórych przepływów kapitału do lub z państw trzecich, „[d]ążąc do urzeczywistnienia w możliwie najszer-

szym zakresie celu swobodnego przepływu kapitału między państwami członkowskimi a państwami trzecimi i bez uszczerbku dla innych rozdziałów niniejszego traktatu" [26], nie uważam, wbrew stanowisku rządu niemieckiego, że świadczy on, iż art. 56 ust. 1 WE ma węższy zakres w swoim wymiarze pozawspólnotowym.

81. Artykuł 57 ust. 2 zdanie pierwsze WE należy powiązać z ust. 1 tego samego artykułu, który zezwala na utrzymanie ograniczeń istniejących w dniu 31 grudnia 1993 r. w prawie państw członkowskim i w prawie wspólnotowym w odniesieniu do przepływu kapitału do lub z państwa trzeciego, jeżeli dotyczą one inwestycji bezpośrednich, a w tym inwestycji w nieruchomości, związanych z przedsiębiorczością, świadczeniem usług finansowych lub dopuszczaniem papierów wartościowych na rynki kapitałowe.

82. Ten ostatni przepis zezwala na utrzymanie istniejących ograniczeń bez wskazania limitu czasowego. Artykuł 57 ust. 2 zdanie pierwsze WE należy według mnie rozumieć w taki sposób, że pozwala on Wspólnocie i państwom członkowskim na zawarcie umowy z państwami trzecimi, obejmującej postanowienia z dziedziny swobodnego przepływu kapitału, których klauzule mają jednolite zastosowanie we wszystkich państwach członkowskich, tak żeby ograniczenia z art. 57 ust. 1 WE nie mogły im zostać przeciwstawione. Artykuł 57 ust. 2 zdanie pierwsze WE stanowi więc podstawę prawną, która pozwala prawodawcy wspólnotowemu wyłączyć stosowanie tych ograniczeń, krajowych lub wspólnotowych, w ramach umowy z państwem trzecim [27].

83. Wreszcie, w odniesieniu do art. 57 ust. 2 zdanie drugie WE, postanowienie to pozwala Radzie na podjęcie środków ograniczających swobodę przepływu kapitału względem jednego lub więcej państw trzecich, co przyznaje Wspólnocie środek nacisku w ramach negocjacji z tym lub tymi państwami.

84. Po trzecie, uważam, że taka interpretacja nie napotyka na przeszkody przedstawione przez Skatteverket, a także przez rządy: szwedzki, niemiecki, francuski i niderlandzki.

26 — Artykuł 57 ust. 2 zdanie pierwsze WE stanowi:
„Dążąc do urzeczywistnienia w możliwie najszerszym zakresie celu swobodnego przepływu kapitału między państwami członkowskimi a państwami trzecimi i bez uszczerbku dla innych rozdziałów niniejszego traktatu, Rada, stanowiąc większością kwalifikowaną na wniosek Komisji, 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".

27 — Zobacz w szczególności decyzję Rady 2000/658/WE z dnia 28 września 2000 r. dotyczącą zawarcia Umowy o partnerstwie gospodarczym oraz koordynacji politycznej i współpracy między Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi, z jednej strony, a Meksykańskimi Stanami Zjednoczonymi, z drugiej strony (Dz.U. L 276, str. 44).

85. Nie jestem więc zdania, że taka interpretacja mogłaby osłabić stanowisko Wspólnoty w negocjacjach z państwem trzecim ani być sprzeczna z klauzulami układu stowarzyszeniowego dotyczącego przepływu kapitału pomiędzy Wspólnotą i państwem trzecim będącym stroną tego układu.

86. Jak już bowiem zauważyłem, swoboda przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi i państwami trzecimi, ustanowiona w art. 56 WE, doznaje kilku ograniczeń z art. 57–60 WE. Chodzi w szczególności o utrzymanie ograniczeń krajowych i wspólnotowych istniejących w dniu 31 grudnia 1993 r. co do niektórych przepływów kapitału. Mogę przywołać także przeszkody w tej swobodzie przepływu wynikające ze środków podjętych przez państwa członkowskie w celu zapobiegania naruszeniom ich ustaw, w szczególności w dziedzinie podatkowej, o których mowa w art. 58 ust. 1 lit. b) WE. Wreszcie mogą to być środki krajowe uzasadnione nadrzędnym względem interesu publicznego.

87. Zwrócę na to uwagę w sposób bardziej szczegółowy w drugiej części oceny; jak wynika z ww. wyroku w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation przyczyna ograniczenia związana z koniecznością zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych musi uzyskać szerszy zakres w odniesieniu do przepływów do lub z państw trzecich niż w ramach wewnątrzwspólnotowych, uwzględniając w szczególności, że zobowiązania nałożone na państwa członkowskie przez akty wspólnotowe prawa pochodnego z dziedziny wymiany informacji nie obciążają tych państw.

88. Mając na względzie wszystkie wspomniane ograniczenia zakresu art. 56 ust. 1 WE, uprawnienie Wspólnoty do prowadzenia negocjacji z państwami trzecimi nie wydaje mi się być osłabione, ponieważ państwa te muszą jeszcze podjąć zobowiązania niezbędne do uzyskania zniesienia tych ograniczeń w ramach umów lub układów stowarzyszeniowych zawartych ze Wspólnotą.

89. Po drugie, nie wydaje mi się, by moja interpretacja art. 56 ust. 1 WE miała pozwolić osobie fizycznej lub prawnej niespełniającej warunków wymaganych w celu powołania się na przepisy traktatu dotyczące swobody przedsiębiorczości na obejście tych warunków.

90. Najpierw należy podnieść, że takie ryzyko nie istnieje w sprawie będącej przedmiotem postępowania przed sądem krajowym. Rozpatrywany przepływ kapitału stanowi bowiem wypłatę przez spółkę dominującą mającą siedzibę w państwie trzecim dywidend w postaci akcji w spółce zależnej mającej także siedzibę w państwie trzecim akcjonariuszowi mającemu zamieszkanie w państwie członkowskim. Taka operacja mogłaby więc w określonych przypadkach

dać temu akcjonariuszowi udział w zagranicznej spółce zależnej wobec spółki wypłacającej zyski, którego wielkość pozwalałaby mu wywierać niewątpliwy wpływ na decyzje owej spółki zależnej. Natomiast operacja tego typu nie pozwoliłaby takiemu akcjonariuszowi mającemu miejsce zamieszkania w państwie trzecim na objęcie kontroli nad spółką zależną mającą siedzibę w państwie członkowskim.

91. Dalej Trybunał w swoim najnowszym orzecznictwie dostarczył wyjaśnień co do określenia zakresu stosowania, odpowiednio, swobody przedsiębiorczości i swobody przepływu kapitału.

92. Z tego orzecznictwa wynika, że w przypadku, gdy ustawodawstwo danego państwa członkowskiego ze względu na swój przedmiot dotyczy sytuacji, w których udział akcjonariusza pozwala mu na wywieranie niewątpliwego wpływu na decyzje spółki i na określanie jej działalności, jak na przykład ustawa dotycząca kontrolowanych spółek zagranicznych [28] lub przepisy mające na celu przeciwdziałanie niedokapitalizowaniu [29], to rzeczone ustawodawstwo należy rozpatrywać tylko w świetle artykułów traktatu dotyczących swobody przedsiębiorczości [30].

93. W takim przypadku skutki ograniczające, jakie ustawodawstwo to może wywierać na swobodę przepływu kapitału, wydają się stanowić nieuniknioną konsekwencję ewentualnej przeszkody dla swobody przedsiębiorczości i nie uzasadniają one oceny tego ustawodawstwa z punktu widzenia art. 56–60 WE. Innymi słowy, postanowienia traktatu dotyczące przepływu kapitału nie znajdują zastosowania w takim przypadku i nie można się na nie powoływać w celu obejścia braku możliwości skorzystania z artykułów traktatu dotyczących swobody przedsiębiorczości przez obywatela państwa trzeciego mającego miejsce zamieszkania na zewnątrz Unii.

94. Jest natomiast prawdą, że ustawodawstwo krajowe, które poddaje otrzymane dywidendy opodatkowaniu według różnej stawki uzależnionej od tego, czy dywidendy te mają charakter krajowy czy nie, niezależnie od wielkości udziału posiadanego przez akcjonariusza w kapitale zakładowym spółki dokonującej wypłat, będzie objęte zakresem swobody przepływu kapitału. Można więc przyjąć, że akcjonariusz będący obywatelem państwa trzeciego i mający miejsce zamieszkania poza granicami Unii, który posiada znaczny udział w kapitale zakładowym spółki mającej siedzibę w państwie członkowskim, będzie mógł powołać się na przepisy art. 56 ust. 1 WE w celu zakwestionowania tego ustawodawstwa.

95. Zatem okoliczność, że wielkość jego udziału w kapitale spółki mającej siedzibę w państwie członkowskim pozwala mu na wywieranie niewątpliwego wpływu na

28 — Zobacz w tym zakresie wyrok z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. str. I-7995, pkt 31–33.

29 — Zobacz wyrok z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 26–34 i postanowienie z dnia 10 maja 2007 r. w sprawie C-492/04 Lasertec, Zb.Orz. str. I-3775, pkt 18–26.

30 — Zobacz co do stosowania tej samej zasady w odniesieniu do określenia zakresu stosowania swobody przepływu kapitału i świadczenia usług wyrok z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-452/04 Fidium Finanz, Zb.Orz. str. I-9521, pkt 34, 48 i 49.

decyzje spółki i na określanie jej działalności nie wydaje się stanowić sama w sobie wystarczającej przyczyny wyłączenia stosowania art. 56 ust. 1 WE, uwzględniając treść art. 57 ust. 1 WE. Ten ostatni przepis, jak zauważyłem wcześniej, pozwala państwom członkowskim na utrzymanie ograniczeń w przepływie kapitału do lub z państw trzecich istniejących w dniu 31 grudnia 1993 r. wówczas, gdy przepływ ten dotyczy „przedsiębiorczości". Można więc wywnioskować z tego przepisu, że przepływy kapitału w stosunkach z państwami trzecimi mogą dotyczyć przedsiębiorczości.

96. Jednakże, nawet jeżeli akcjonariusz będący obywatelem państwa trzeciego i mający miejsce zamieszkania poza granicami Unii, którego udział w kapitale zakładowym spółki mającej siedzibę w państwie członkowskim jest tak duży, może powołać się na przepisy art. 56 WE, to ryzyko obejścia postanowień traktatu dotyczących przedsiębiorczości w takim przypadku można także wyłączyć na podstawie art. 58 ust. 2 WE. Przepis ten, moim zdaniem, pozwala państwom członkowskim na podjęcie środków ograniczających dotyczących wypłaty dywidend takim akcjonariuszom.

97. Mając na względzie niniejsze rozważania, jestem zdania, że pojęcia „przepływu kapitału" i „ograniczenia", o których mowa w art. 56 ust. 1 WE należy interpretować w taki sam sposób w odniesieniu do stosunków pomiędzy państwami członkowskimi i państwami trzecimi jak do stosunków wewnątrzwspólnotowych.

98. Biorąc pod uwagę to założenie, po pierwsze, nie wydaje się szczególnie sporne, że wypłata dywidend w postaci akcji w spółce zależnej stanowi przepływ kapitału w rozumieniu tego przepisu.

99. W wyroku z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie Verkooijen [31] Trybunał orzekł bowiem, że w przypadku obywatela państwa członkowskiego mającego miejsce zamieszkania na terytorium tego państwa, pobieranie dywidend w postaci akcji w spółce nieposiadającej w tym państwie siedziby stanowi przepływ kapitału w rozumieniu art. 1 dyrektywy 88/361. Trybunał oparł swoją ocenę na tezie, zgodnie z którą takie pobranie dywidend musi zakładać udział w nowych lub istniejących przedsiębiorstwach, o którym mowa w tytule I pkt 2 nomenklatury załączonej do tej dyrektywy.

100. Taką analizę można zastosować wówczas, gdy wypłacone dywidendy przyjmują postać akcji w spółce zależnej, ponieważ, jak podniosła Komisja, taka wypłata zakłada, że beneficjent posiada akcje spółki wypłacającej zyski. Ponadto z utrwalonego orzecznictwa wynika, że w zakresie, w jakim art. 56 WE przejął co do zasady treść art. 1 dyrektywy 88/361, nomenklatura „przepływu kapitału", która została do

31 — Wyrok z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. str. I-4071.

niej dołączona, zachowuje walor instrukcyjny dla zdefiniowania pojęcia „przepływu kapitału” [32].

101. Po drugie, nie ulega wątpliwości, że szwedzka ustawa stanowi ograniczenie w tym przepływie kapitału. Ustawa ta bowiem, w zakresie w jakim pozbawia możliwości zwolnienia od podatku dywidend wypłaconych przez spółki mające siedziby w państwach, które nie należą do EOG, i które nie zawarły z Królestwem Szwecji umowy przewidującej wymianę informacji, zniechęca podatników z tego państwa do inwestowania kapitału w spółkach mających siedziby w tych państwach trzecich.

102. Podobnie ustawa ta stanowi dla takich spółek przeszkodę w gromadzeniu kapitału w Szwecji. Również pod tym względem stanowi ona ograniczenie, ponieważ spółki te uprawnione są do powoływania się na postanowienia traktatu dotyczące swobody przepływu kapitału, co też wynika z orzecznictwa [33].

103. Przepisy krajowe, zgodnie z którymi zwolnienie z podatku dochodowego w odniesieniu do dywidend wypłacanych w postaci akcji w spółce zależnej może zostać przyznane tylko w przypadku, gdy spółka wypłacająca zyski ma siedzibę w państwie należącym do EOG lub w państwie, z którym zawarta została umowa podatkowa zawierająca przepis przewidujący wymianę informacji, stanowi ograniczenie w przepływie kapitału w rozumieniu art. 56 ust. 1 WE.

104. Teraz należy więc zbadać, czy takie ograniczenie może być uzasadnione.

D — *W przedmiocie uzasadnienia takiego ograniczenia*

105. Skatteverket, rząd szwedzki, a także kilka innych rządów twierdzą, że rozpatrywane ograniczenie jest uzasadnione koniecznością zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych. Natomiast rząd włoski podnosi, że niniejsze ograniczenie jest objęte art. 57 ust. 1 WE.

106. Zacznę od zbadania, czy niniejsze ograniczenie należy do istniejących środków, o których mowa w art. 57 ust. 1 WE, ponieważ jeżeli tak, to nie będzie potrzeby badania, czy jest ono uzasadnione na podstawie art. 58 WE.

32 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Fidium Finanz, pkt 41 i przywołane w nim orzecznictwo.

33 — Wyżej wymienione wyroki w sprawie Fidium Finanz, pkt 25 i w sprawie Holböck, pkt 30.

1. W przedmiocie stosowania art. 57 ust. 1 WE

107. Artykuł 57 ust. 1 WE pozwala państwom członkowskim na utrzymanie ograniczeń w przepływie kapitału, które dotyczą inwestycji bezpośrednich i które istniały w dniu 31 grudnia 1993 r. W przeciwieństwie do rządu włoskiego nie uważam, że przepis ten ma zastosowanie do ustawy szwedzkiej.

108. Oczywiście, z informacji przedstawionych przez sąd krajowy wynika, iż przepisy krajowe przewidujące zwolnienie dywidend obowiązywały w dniu 31 grudnia 1993 r. i miały zastosowanie tylko do dywidend wypłacanych przez spółki szwedzkie, w wyniku czego spółki mające siedzibę w państwie trzecim były wyłączone. Można więc podnieść, że w takim zakresie przepisy krajowe już wyłączały prawo do zwolnienia dywidend ze spółek mających siedzibę w państwach trzecich, które nie zawarły z Królestwem Szwecji umowy przewidującej wymianę informacji.

109. Jednakże sąd krajowy precyzuje także, że ustawa ta została uchylona od 1994 r. i następnie obowiązywała ponownie od 1995 r. Mając na względzie to uchylenie, nie uważam, że szwedzka ustawa może zostać uznana za „ograniczenie istniejące w dniu 31 grudnia 1993 r.", o którym mowa w art. 57 ust. 1 WE, i to niezależnie od określenia, czy rozpatrywany przepływ kapitału dotyczy inwestycji bezpośredniej w rozumieniu tego przepisu.

110. Przepis ten należy bowiem interpretować, mając na względzie system, którego jest on częścią. Artykuł 57 ust. 1 WE stanowi wyjątek od zasady zawartej w art. 56 ust. 1 WE. Należy więc go interpretować w sposób wąski. Ponadto z przepisów art. 57 ust. 2 zdanie drugie WE wynika, że każde nowe ograniczenie może być podjęte jedynie przez Radę stanowiącą jednomyślnie.

111. W konsekwencji pojęcie „ograniczenia istniejącego w dniu 31 grudnia 1993 r." zakłada, moim zdaniem, że ramy prawne, w które wpisuje się rozpatrywane ograniczenie wchodzą w skład krajowego porządku prawnego w sposób nieprzerwany od dnia 31 grudnia 1993 r. Artykuł 57 ust. 1 WE zezwala państwom członkowskim na utrzymanie ograniczeń, o których w nim mowa, bez określenia limitów czasowych, ale nie zezwala na ponowne wprowadzenie ograniczeń, które zostały uchylone.

112. Zainteresowane państwo członkowskie, uchylając bowiem rzeczone ograniczenie, uznało, że nie było już ono dłużej niezbędne w jego stosunkach z państwami trzecimi.

Przyznanie, że może ono ponownie wprowadzić takie ograniczenie w każdym momencie, byłoby sprzeczne z zasadą ustanowioną w art. 56 WE, a także art. 57 ust. 2 WE i art. 58–60 WE, zgodnie z którymi przyjęcie środków ochronnych, gospodarczych lub politycznych podlega bardzo surowym warunkom i każdy nowy środek stanowiący krok wstecz w zakresie swobody przepływu kapitału z państwami trzecimi może być podjęty przez Radę jedynie przy zachowaniu jednomyślności.

113. Taka ocena wydaje mi się zgodna z orzecznictwem. W ww. wyroku w sprawie Konle Trybunał dokonał interpretacji „obowiązujących przepisów", o których mowa w art. 70 Aktu dotyczącego warunków przystąpienia Republiki Austrii, Republiki Finlandii i Królestwa Szwecji oraz dostosowań w traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej [34], które pozwalały Republice Austrii na tymczasowe utrzymanie obowiązujących przepisów dotyczących drugich domów. Trybunał zastosował taką wykładnię w ramach przepisów dotyczących opodatkowania dywidend w ww. wyrokach w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation [35] i Holböck [36].

114. Z przywołanego orzecznictwa wynika, że każdy środek krajowy przyjęty po dniu 31 grudnia 1993 r. nie jest, z uwagi na samą tę okoliczność, automatycznie wyłączony z systemu wyjątków ustanowionego przez art. 57 ust. 1 WE. Trybunał uznał, że ten artykuł obejmuje także przepisy, które są co do zasady identyczne do przepisów wcześniejszych lub które ograniczają się do zmniejszenia lub zniesienia przeszkody w wykonywaniu praw i swobód wspólnotowych, które znajdowały się w tych przepisach.

115. W każdym razie ani z uzasadnienia tych wyroków, ani z kontekstu, w jakim zostały one wydane, nie wynika, że pojęcie „ograniczeń istniejących" powinno być stosowane także wówczas, gdy przepisy obowiązujące w istotnym dla sprawy dniu zostały uchylone, a potem po pewnym czasie wprowadzone ponownie do krajowego porządku prawnego. W ww. sprawach: Konle, Test Claimants in the FII Group Litigation i Holböck sporne przepisy były zmienione wersją przepisów obowiązujących w istotnym dniu. Nie było okresu w trakcie którego, tak jak w sprawie będącej przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, początkowe ograniczenie zostało usunięte z krajowego porządku prawnego, a sporne przepisy nie weszły jeszcze w życie.

116. Również w wyrokach Trybunału zawierających interpretację pojęcia „obowiązujące przepisy" w kontekście prawnym niedotyczącym podatków bezpośrednich nie znalazłem przykładu, który mógłby być sprzeczny z niniejszą oceną.

34 — Dz.U. 1994, C 241, str. 21 i Dz.U. 1995, L 1, str. 1.
35 — Punkty 189–195.
36 — Punkty 40–43.

117. Jestem zatem zdania, że spornego ograniczenia będącego przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie można uzasadnić na gruncie art. 57 ust. 1 WE.

2. W przedmiocie uzasadnienia opartego na art. 58 WE

118. Skatteverket i rząd szwedzki, wspierani przez rządy: duński, hiszpański, francuski, niderlandzki i Zjednoczonego Królestwa, twierdzą, że rozpatrywane ograniczenie jest uzasadnione niemożliwością kontrolowania przez szwedzkie organy podatkowe spełnienia warunków, od których uzależnione jest przyznanie zwolnienia od podatku w państwie trzecim, jakim jest Konfederacja Szwajcarska.

119. Zdaniem rządu szwedzkiego dotyczy to warunku pierwszego, trzeciego, czwartego i ostatniego ustawy szwedzkiej, według których, przypominam, wypłata zysku powinna być dokonana proporcjonalnie do liczby akcji posiadanych w spółce dominującej; wszystkie udziały spółki dominującej w spółce zależnej zostają wydane tytułem wypłaty zysku; w następstwie wypłaty udziały w spółce zależnej nie pozostają w posiadaniu spółki należącej do tej samej grupy co spółka dominująca, główna działalność spółki zależnej ma charakter przemysłowy lub handlowy albo polega ona, bezpośrednio lub pośrednio, na posiadaniu udziałów lub akcji w spółkach, których działalność główna ma taki charakter. Według rządu szwedzkiego informacje niezbędne do kontroli spełnienia tych warunków w sytuacji, gdy spółka dominująca dokonująca wypłaty zysku ma siedzibę za granicą, mogą zostać uzyskane jedynie przez organy państwa siedziby.

120. Wspomniani interwenienci twierdzą, że krajowe organy podatkowe powinny móc kontrolować dowody przedłożone przez podatnika. W braku przepisu przewidującego wymianę informacji pomiędzy właściwymi organami krajowymi istnieje ryzyko naruszenia prawa podatkowego. Wyłączenie prawa do zwolnienia w sytuacji, gdy spółka wypłacająca zyski ma siedzibę w państwie trzecim, które nie chciało zawrzeć umowy podatkowej przewidującej wymianę informacji, nie jest zatem nieproporcjonalne.

121. A kwestionuje powyższą ocenę i podnosi, że ograniczenie będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie jest proporcjonalne względem celu w postaci zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych w sytuacji, gdy sam jest w stanie dostarczyć dowód spełnienia warunków wymaganych przez ustawę szwedzką.

122. A odnosi się w tym względzie do stanowiska przyjętego przez Trybunał w wyrokach

z dnia 8 lipca 1999 r. w sprawie Baxter i in. [37] i z dnia 3 października 2002 r. w sprawie Danner [38], zgodnie z którym państwo członkowskie nie może odmówić podatnikowi prawa do ulgi podatkowej, uzasadniając, że państwo to powinno mieć możliwość zbadania informacji przedłożonych przez podatnika w odniesieniu do operacji dokonanych za granicą.

123. Komisja przedstawia także wątpliwości co do poszanowania zasady proporcjonalności przez ograniczenie będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym. Uważa ona, że dowód spełnienia warunków wymaganych prawem szwedzkim mógłby zostać dostarczony przez podatnika i do sędziego krajowego należy weryfikacja, czy konieczne jest przeprowadzenie kontroli przez administrację podatkową.

124. Podobnie jak Skatteverket i interwenienci jestem zdania, że rozpatrywane ograniczenie można uzasadnić koniecznością zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych. Swoje stanowisko opieram na następujących argumentach.

125. Jestem świadomy, że konieczność zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych stanowi nadrzędny wzgląd interesu publicznego, który może uzasadnić ograniczenie w przepływie kapitału. Przyczyna ta może być także połączona z art. 58 ust. 1 lit. b) WE, który dotyczy środków podjętych przez państwa członkowskie w celu zapobiegania naruszeniom ustaw i aktów wykonawczych. Jednakże, aby ograniczenie można było uzasadnić, to zgodnie z orzecznictwem rozpatrywany środek krajowy powinien być odpowiedni do osiągnięcia celu, któremu służy, a poza tym nie może wykraczać poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia, zgodnie z zasadą proporcjonalności [39].

126. Przywołane orzecznictwo dotyczące zakresu art. 58 WE w ramach wewnątrzwspólnotowego przepływu kapitału można zastosować przy ocenie zgodności z tym artykułem ograniczeń w przepływie kapitału do lub z państw trzecich, ponieważ artykuł ten, tak jak art. 56 WE, nie wprowadza rozróżnienia pomiędzy tymi dwoma kategoriami przepływu kapitału.

127. W niniejszej sprawie nie wydaje się sporne, że wyłączenie prawa do zwolnienia z opodatkowania dochodu z dywidend wypłaconych przez spółki mające siedzibę w państwach trzecich, które nie zawarły umowy podatkowej z Królestwem Szwecji przewidującej wymianę informacji w celach kontroli podatkowych, jest odpowiednie do osiągnięcia celu, któremu służy,

37 — Wyrok z dnia 8 lipca 1999 r. w sprawie C-254/97 Baxter i in, Rec. str. I-4809.

38 — Wyrok z dnia 3 października 2002 r. w sprawie C-136/00 Danner, Rec. str. I-8147.

39 — Zobacz w szczególności ww. wyrok w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer, pkt 32.

tj. zapewnienia, że takie zwolnienie jest przyznane jedynie wypłatom w przypadku wypłat zysków, które spełniają warunki przewidziane w ustawie szwedzkiej.

128. Główne pytanie w niniejszej sprawie dotyczy więc określenia, czy ograniczenie będące przedmiotem w sprawie przed sądem krajowym jest proporcjonalne do tego celu.

129. Dokładniej, pytanie takie powstaje, ponieważ wyłączenie prawa do zwolnienia zysków wypłaconych przez spółkę mającą siedzibę w państwie trzecim, które nie zawarło umowy podatkowej z Królestwem Szwecji przewidującej wymianę informacji, w sposób bezwzględny uniemożliwia podatnikom, którzy otrzymali dywidendy tych spółek, dostarczenie dowodów na spełnienie warunków wymaganych prawem szwedzkim. Należy więc ustalić, czy takie wyłączenie, oparte na założeniu, zgodnie z którym dowód przedłożony przez podatnika nie może zostać zbadany przez właściwe organy państwa siedziby, należy uznać za środek proporcjonalny.

130. Uważam, z powodów podanych dalej, że powyższe założenie zostało zweryfikowane w niniejszej sprawie. Z dokumentów i wyjaśnień dostarczonych przez rząd szwedzki w tym względzie wynika, że jedynymi informacjami, które mogą zostać uzyskane od organów szwajcarskich na mocy umów zawartych z Konfederacją Szwajcarską, są informacje niezbędne do właściwego stosowania konwencji. Jednakże, skoro Skatterättsnämnden uznała, przeciwnie, że układ zawarty z Konfederacją Szwajcarską może pozwolić na uzyskanie informacji niezbędnych w celu zbadania spełnienia warunków przewidzianych prawem szwedzkim, to zbadanie tej kwestii należeć będzie do sądu krajowego.

131. Przyjmując zatem, że założenie, zgodnie z którym dowód przedłożony przez podatnika nie może zostać zbadany przez właściwe organy szwajcarskie, jest uzasadnione, uważam, że wyłączenie będące przedmiotem w sprawie przed sądem krajowym należy uznać za proporcjonalne z następujących względów.

132. Po pierwsze, należy stwierdzić, że niemożliwość uzyskania przez państwo członkowskie od właściwych organów państwa siedziby informacji niezbędnych w celu przeprowadzenia kontroli dowodów przedłożonych przez podatnika w sytuacji, gdy jedynie te organy są w stanie zebrać takie informacje, ogranicza w sposób znaczący możliwość wykonywania rzeczywistej kontroli przez to państwo. W takim przypadku może ono oprzeć się jedynie na dowodach dostarczonych przez podatnika, a w razie potrzeby przez osoby trzecie.

133. Ponadto w zakresie, w jakim podatnik zdaje sobie sprawę, że dowody nie mogą podlegać zbadaniu przez organy państwa, w którym spółka dokonująca podziału zysków ma siedzibę, zainteresowane państwo członkowskie ponosi zwiększone ryzyko naruszenia prawa krajowego.

134. W tych warunkach nie wydaje mi się przesadzone, że to państwo członkowskie wyłącza z zakresu omawianej ulgi podatkowej sytuacje, w których nie jest w stanie wykonywać rzeczywistej i skutecznej kontroli spełnienia warunków, którym według prawa krajowego podlega taka ulga.

135. Nie uważam, że przywołane przez A orzecznictwo, w szczególności ww. wyroki w sprawie Baxter i in. oraz Danner sprzeciwiają się takiej ocenie.

136. Zgodnie z tym orzecznictwem, w ramach wspólnotowych, niemożliwość lub trudności w uzyskaniu przez jedno państwo członkowskie od innego państwa członkowskiego niezbędnych informacji w celu zbadania warunków przewidzianych prawem krajowym nie uzasadniają bezwzględnie uniemożliwienia podatnikowi wykazania, że rzeczone warunki zostały spełnione.

137. Tego rodzaju niemożliwość lub trudności mogą mieć miejsce w ramach wewnątrzwspólnotowych. Zauważyłem już bowiem, że o ile na podstawie dyrektywy 77/799 państwo członkowskie może zwrócić się do właściwego organu innego państwa członkowskiego o przekazanie wszelkich informacji, które uzna za niezbędne w celu określenia dokładnej kwoty podatku dochodowego należnego od podatnika zgodnie ze znajdującymi zastosowanie przepisami krajowymi, to możliwość ta nie jest nieograniczona. Na mocy art. 8 ust. 1 tej dyrektywy zobowiązane państwo nie ma obowiązku przeprowadzenia dochodzenia lub przekazania informacji, jeżeli ustawodawstwo lub praktyka administracyjna tego państwa nie zezwalają organowi właściwemu ani na przeprowadzanie takich badań, ani na zebranie lub wykorzystanie tych informacji dla własnych celów tego państwa.

138. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w takich przypadkach państwa członkowskie nie mają uprawnień do wykluczenia a priori przyznania ulgi podatkowej, takiej jak będąca przedmiotem sprawy przed sądem krajowym. Trybunał przypomina, że organy podatkowe mogą żądać od podatnika dowodów, które uznają za niezbędne, i w razie potrzeby odmówić przyznania ulgi, jeżeli dowody nie zostały przedłożone [40].

139. W konsekwencji, jeżeli w ramach wewnątrzwspólnotowych wykluczenie a priori

40 — Zobacz w odniesieniu do niedawno przyjętego zastosowania ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Danii, pkt 54.

prawa do ulgi podatkowej w przypadku niemożliwości przeprowadzenia kontroli spełnienia warunków krajowych w innym państwie jest uznane za nieproporcjonalne, to moim zdaniem jest tak dlatego, że taka sytuacja stanowi wyjątek przewidziany w art. 8 dyrektywy 77/799. Jeżeli taki wyjątek znajduje zastosowanie, to przeszkoda w wykonywaniu swobód przepływu, którą stanowi wykluczenie a priori prawa do ulgi podatkowej, wydaje się nieproporcjonalna, ponieważ brak pomocy ze strony państwa członkowskiego, na którego terytorium zostały wykonane operacje, wchodzi w zakres ograniczeń obowiązku wzajemnej pomocy przewidzianych dyrektywą 77/799.

140. Orzecznictwo to jest zatem związane z istnieniem obowiązku wzajemnej pomocy przewidzianego w tej dyrektywie oraz z faktem, że obowiązek ten nie jest nieograniczony. W konsekwencji nie można go stosować, moim zdaniem, w ramach przepływu kapitału do lub z państwa trzeciego wówczas, gdy to państwo, z definicji niewchodzące w zakres stosowania dyrektywy 77/799, nie zobowiązało się do udzielania wzajemnej pomocy.

141. Można też twierdzić, że orzecznictwo przywołane przez A oparte jest na fakcie, że dzięki innym mającym zastosowanie przepisom prawa wspólnotowego podatnik jest w stanie przedłożyć dowody, które mogą stanowić podstawę wiarygodnej i rzeczowej kontroli.

142. Tak więc w ww. wyroku w sprawie Baxter i in., do którego odnosi się A, Trybunał miał do czynienia z ustawą francuską, która zastrzegała możliwość odliczenia od podstawy szczególnej opłaty dokonywanej przez przedsiębiorstwa farmaceutyczne wydatków na badania wykonywane we Francji. Takie ograniczenie odliczenia wydatków na działalność badawczą uniemożliwiało przedsiębiorstwom wspólnotowym posiadającym we Francji podmioty zależne odliczenie wydatków na badania wykonywane w innych państwach członkowskich. Zostało ono ocenione przez Trybunał jako ograniczenie swobody przedsiębiorczości. Rząd francuski podnosił, że takie ograniczenie było niezbędne, aby francuskie organy podatkowe mogły zbadać stan i charakter poniesionych wydatków.

143. Trybunał uznał, że nie można uznać tego rodzaju uzasadnienia i że nie da się wykluczyć a priori, że podatnik byłby w stanie przedłożyć dowody, na podstawie których organ podatkowy państwa członkowskiego mógłby skontrolować stan i charakter wydatków na działalność badawczą poniesionych w innych państwach członkowskich. Mając na uwadze stanowisko reprezentowane przez Komisję, istnieją podstawy do przyjęcia, że Trybunał uwzględnił fakt, iż podatnik mógł przedstawić informacje wynikające z księgowości spółek dominujących, mających siedziby w innych państwach członkowskich i że informacje te mogły stanowić podstawę wiarygodnej kontroli,

ponieważ musiały być one sporządzone zgodnie z czwartą dyrektywą Rady 78/660/EWG [41] i siódmą dyrektywą Rady 83/349/EWG [42].

144. Podsumowując zatem, w przypadku gdy istnieje obowiązek wzajemnej pomocy i w pewnym stopniu wówczas gdy dowody przedłożone przez podatnika są objęte wspólnotowym porządkiem prawnym, niemożliwość zbadania tych dowodów w innym państwie członkowskim nie jest uznawana za wystarczający powód, aby w sposób bezwzględny uniemożliwić temu podatnikowi wykazanie, że spełnia on warunki, od których zgodnie z prawem krajowym uzależnione jest przyznanie rozpatrywanej ulgi podatkowej.

145. Powyższe orzecznictwo nie przekłada się na przepływ kapitału z państwami trzecimi, które nie zobowiązały się do wzajemnej pomocy i które nie podlegają prawu wspólnotowemu [43].

146. Druga przyczyna, na której opieram swoje stanowisko, dotyczy konieczności zachęcania państw trzecich do zawierania umów przewidujących wymianę informacji ze Wspólnotą albo przynajmniej z państwami członkowskimi.

147. Stwierdzam bowiem, że ustawodawca wspólnotowy uznał za konieczne przyjęcie dyrektywy 77/799 w celu przeciwdziałania uchylaniu się od zobowiązań podatkowych oraz unikaniu płacenia podatków, ponieważ takie praktyki mogą mieć wpływ

41 — Dyrektywa z dnia 25 lipca 1978 r. wydana na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g) Traktatu w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek (Dz.U. L 222, str. 11).

42 — Dyrektywa z dnia 13 czerwca 1983 r. wydana na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g) Traktatu w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych (Dz.U. L 193, str. 1).

43 — Ponadto nie uważam, że ustawę szwedzką należy uznać za nieproporcjonalną w odniesieniu do podatnika takiego jak A, mając na względzie fakt, że zwolnienie będące przedmiotem sprawy przed sądem krajowym nie jest wykluczone, jeżeli spółka dokonująca wypłaty zysków ma siedzibę w państwie należącym do EOG, które nie jest członkiem Unii i które tym samym nie jest zobowiązane do transpozycji do swojego prawa krajowego dyrektywy 77/799. Nie wydaje się bowiem, że Konfederacja Szwajcarska, która nie ratyfikowała porozumienia EOG, znajduje się w sytuacji porównywalnej do sytuacji Republiki Islandii, Księstwa Liechtensteinu i Królestwa Norwegii. Jeśli chodzi o Republikę Islandii i Królestwo Norwegii, państwa te podpisały wielostronną umowę dotyczącą pomocy administracyjnej z Królestwem Szwecji, która zawiera przepisy dotyczące wymiany informacji i inne zasady dotyczące pomocy administracyjnej z dziedziny podatkowej. Natomiast co się tyczy Królestwa Liechtensteinu, wedle mojej wiedzy, nie zawarło ono takiej umowy z Królestwem Szwecji. Królestwo Szwecji mogłoby zatem, moim zdaniem, wykluczyć przyznanie zwolnienia będącego przedmiotem postępowania przed sądem krajowym w odniesieniu do dywidend wypłacanych przez spółki mające siedzibę w Liechtensteinie. Jednakże okoliczność, że dywidendy te nie są wyłączone z zakresu tego zwolnienia, nie oznacza, że ustawa szwedzka w odniesieniu do dywidend wypłacanych przez spółkę mającą siedzibę w Szwajcarii jest nieproporcjonalna. Ponadto sytuacja spółki mającej siedzibę w Szwajcarii nie jest porównywalna do sytuacji spółki mającej siedzibę w Liechtensteinie, skoro państwo to, w przeciwieństwie do Konfederacji Szwajcarskiej, jest zobowiązane na podstawie porozumienia EOG do transpozycji do swojego prawa krajowego aktów prawnych przyjętych w celu stosowania swobód przepływu, w tym dyrektyw harmonizujących prawo spółek, a w szczególności dyrektyw w sprawie sprawozdań finansowych spółek (zob. załącznik XXII do porozumienia EOG).

na funkcjonowanie wspólnego rynku. Swobodom przepływu na poziomie wspólnotowym towarzyszy więc system wzajemnej pomocy w stosunkach pomiędzy właściwymi organami państw członkowskich mający na celu prawidłowe ustalenie podatku dochodowego i podatku od kapitału.

148. Te względy biorą także pod uwagę umawiające się państwa OECD, które w art. 26 modelowej konwencji podatkowej także przewidziały obowiązek wymiany informacji, które wydają się istotne w celu zapewnienia poszanowania krajowych przepisów podatkowych.

149. Wreszcie wydaje się, że pomimo tych przepisów liczba oszustw podatkowych wzrasta i przeciwdziałanie tej praktyce wymaga lub wymagało wzmocnienia działań na poziomie wspólnotowym [44] i międzynarodowym [45].

150. Jeżeli Trybunał uznałby, że wyłączenie prawa do ulgi podatkowej w ramach przepływu kapitału z państwem trzecim, które nie zawarło umowy przewidującej wymianę informacji z zainteresowanym państwem członkowskim, stanowi środek nieproporcjonalny, to Wspólnota i państwa członkowskie utraciłyby niewątpliwie środek nacisku, który może zachęcać państwa trzecie do przyjęcia takich zobowiązań. Utrudniłoby to walkę z oszustwami podatkowymi i stworzyłoby sytuację braku równowagi na niekorzyść Wspólnoty.

151. Uważam, że ten środek nacisku jest konieczny w celu przeciwdziałania uchylaniu się od zobowiązań podatkowych oraz unikaniu płacenia podatków i że art. 56 WE w odniesieniu do przepływu kapitału do lub z państw trzecich należy uznać za warunkową liberalizację. Państwo członkowskie ma więc moim zdaniem prawo do podporządkowania tej liberalizacji warunkowi, by państwa te zaangażowały się we współpracę administracyjną i wzajemną pomoc z jego organami krajowymi na poziomie równoważnym do obowiązującego wewnątrz Wspólnoty na podstawie dyrektywy 77/799.

152. Wymóg ten wydaje się także do przyjęcia, mając na względzie fakt, że ww. dyrektywa na podstawie ograniczenia, o którym mowa w jej art. 8, nakłada na państwa członkowskie obowiązek poszanowania pewnego rodzaju „zasady równoważności" w tym sensie, że w celu zapewnienia prawidłowego ustalenia podatku należnego państwu

44 — Zobacz w tym względzie komunikat Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie konieczności opracowania skoordynowanej strategii w celu poprawy walki z oszustwami podatkowymi [COM(2006) 254, wersja ostateczna].

45 — Zobacz zmiany do art. 26 modelowej konwencji podatkowej OECD zatwierdzone przez komitet ds. podatkowych OECD w dniu 1 czerwca 2004 r.

występującemu o informację państwa członkowskie zobowiązane są do przeprowadzania na rzecz tego państwa takich samych dochodzeń, jakie mogą przeprowadzić w celu zastosowania własnych przepisów, a nie do prowadzenia postępowań, na których wykonanie ich ustawodawstwo lub praktyka administracyjna nie zezwalają [46].

153. Mając na uwadze niniejsze rozważania, uważam, że ustawa, na podstawie której zwolnienie z podatku dochodowego w odniesieniu do dywidend wypłaconych w postaci akcji w spółce zależnej, które uzależnione jest od kilku warunków, może zostać przyznane tylko, jeżeli spółka dominująca wypłacająca zyski ma siedzibę w państwie należącym do EOG lub w państwie, z którym państwo członkowskie zawarło umowę podatkową przewidującą wymianę informacji, może być uzasadnione koniecznością zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych.

154. Powyższy wniosek należy jednak uzależnić od spełnienia jednego warunku. Takie uzasadnienie może zostać przyjęte jedynie w wypadku, gdy zainteresowane państwo członkowskie nie jest w stanie samo kontrolować spełnienia warunków, od których jego prawo krajowe uzależnia przyznanie rozpatrywanego prawa do ulgi podatkowej. Oczywiste jest, że jeżeli krajowe organy podatkowe są w stanie prowadzić taką kontrolę przy użyciu własnych środków, to brak umowy przewidującej wymianę informacji z zainteresowanym państwem trzecim nie stoi na przeszkodzie prowadzeniu przez państwo członkowskie rzeczywistej i skutecznej kontroli poszanowania prawa krajowego.

155. W niniejszej sprawie Skatteverket i rząd szwedzki stwierdzili, że krajowe organy podatkowe nie były w stanie zbadać spełnienia warunków: pierwszego, trzeciego, czwartego i ostatniego ustawy szwedzkiej. Jestem zdania, że kwestia ta wymaga oceny stanu faktycznego, która należy do właściwości sądu krajowego. Rozpatrywane ograniczenie będzie mogło być uznane za zgodne z art. 56 WE i 58 WE tylko, gdy sąd krajowy stwierdzi, że spełnienie tych warunków nie może zostać zbadane przez szwedzkie organy podatkowe przy użyciu ich własnych środków i że wymaga informacji, które jedynie właściwe organy państwa siedziby spółki wypłacającej zyski są w stanie uzyskać.

156. Mając na uwadze powyższe rozważania, proponuję odpowiedzieć na pytanie prejudycjalne, że art. 56 WE i art. 58 WE należy interpretować w ten sposób, iż przepisy, na podstawie których zwolnienie dywidend wypłaconych w postaci akcji w spółce zależnej może zostać przyznane tylko, jeżeli spółka dominująca wypłacająca zyski ma siedzibę w państwie należącym do EOG lub w państwie, z którym państwo członkowskie zawarło umowę podatkową zawierającą przepis przewidujący wymianę informacji, stanowi ograniczenie w przepływie kapitału. Takie ograniczenie jest uzasadnione

46 — Ograniczenie to zostało wyraźnie potwierdzone dyrektywą Rady 2004/56/WE z dnia 21 kwietnia 2004 r. zmieniającą dyrektywę 77/799 (Dz.U. L 127, str. 70).

konieczności zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych, jeżeli uzależnione jest od warunków, których spełnienie nie może zostać zbadane przez krajowe organy podatkowe przy użyciu ich własnych środków i wymaga informacji, które jedynie właściwe organy państwa siedziby spółki wypłacającej zyski są w stanie uzyskać.

IV — Wnioski

157. Mając na względzie powyższe rozważania, proponuję, aby Trybunał odpowiedział w następujący sposób na pytanie prejudycjalne, z którym zwrócił się Regeringsrätten:

Artykuł 56 WE i 58 WE należy interpretować w ten sposób, że przepisy, na podstawie których zwolnienie dywidend wypłaconych w postaci akcji w spółce zależnej może zostać przyznane tylko, jeżeli spółka dominująca wypłacająca zyski ma siedzibę w państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego lub w państwie, z którym państwo członkowskie zawarło umowę podatkową zawierającą przepis przewidujący wymianę informacji, stanowią ograniczenie w przepływie kapitału.

Takie ograniczenie jest uzasadnione koniecznością zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych, jeżeli zwolnienie uzależnione jest od warunków, których spełnienie nie może zostać zbadane przez krajowe organy podatkowe przy użyciu ich własnych środków i wymaga informacji, które jedynie właściwe organy państwa siedziby spółki wypłacającej zyski są w stanie uzyskać.