A

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-Н YVES BOT
представено на 11 септември 2007 година [1]

1. За разлика от останалите свободи на движение, установени от Договора за ЕО, свободното движение на капитали се прилага не само между държавите-членки. То забранява и ограниченията на движението на капитали между държавите-членки и трети страни. В настоящото преюдициално производство от Съда е поискано да уточни дали тази свобода на движение има същия обхват в отношенията между държавите-членки и трети страни, както в рамките на Общността.

2. В основата на това производство е оспорването на предоставено на местно физическо лице в Швеция освобождаване от данък върху дохода на дивиденти, разпределени от дружество, установено в Швейцария, под формата на акции, които то притежава в дъщерно дружество.

3. В съответствие с приложимото шведско законодателство това освобождаване е поставено в зависимост от няколко условия. Като счита, че трябва да е в състояние да проверява спазването на тези условия, когато разпределящото дружество е установено в чужбина, Кралство Швеция предвижда, че споменатото освобождаване може да се предостави само ако дружеството е установено в страна от Европейското икономическо пространство (наричано по-нататък „ЕИП“) или в държава, с която то е сключило данъчна спогодба, съдържаща разпоредба, която предвижда обмен на сведения.

4. Необходимо е да се определи дали анализът на това законодателство показва ограничение на движението на капитали по смисъла на член 56, параграф 1 ЕО и ако това е така, дали това ограничение може да бъде обосновано.

5. В настоящото заключение ще изложа, че понятията „движение на капитали“ и „ограничение“, посочени в член 56, параграф 1 ЕО, трябва да имат еднакъв обхват както по отношение на операциите между държавите-членки и трети страни, така и в отношенията между държавите-членки. Оттук ще направя извод, че разглежданото национално законодателство действително съставлява ограничение на движението на капитали по смисъла на тази разпоредба.

1 — Език на оригиналния текст: френски.

6. След това ще разгледам доколко това ограничение може да бъде обосновано.

7. Ще напомня, че необходимостта да се гарантира ефективността на данъчния контрол може да обоснове ограничение на свободното движение на капитали, ако разглежданата мярка е в състояние да постигне тази цел и не надхвърля необходимото за това. Ще посоча, че в отношенията между държавите-членки и трети страни това съображение за ограничение може да обоснове обстоятелството, че ползването на данъчно предимство се обуславя от съществуването на спогодба, предвиждаща обмен на сведения, когато в националното право това предимство е поставено в зависимост от условия, които данъчните органи на съответната държава-членка не са в състояние да проверят със собствени средства.

8. Оттук ще направя извод, че разглежданото ограничение е в съответствие с член 56 ЕО и с член 58 ЕО, при положение че националният съд установи, че освобождаването от данъчно облагане на дохода от дивиденти, разпределени под формата на акции в дъщерно дружество, е поставено в зависимост от условия, чиято проверка от националните данъчни органи изисква информация, която само компетентните органи в страната на установяване на разпределящото дружество майка могат да получат.

I — Национална правна уредба

9. По силата на шведския закон № 1229 от 1999 г.[2] дивидентите, изплащани на физическо лице от акционерно дружество, обикновено се облагат с данък върху дохода.

10. В съответствие с член 16, включен в глава 42 от шведския закон, дивидентите, разпределени от шведско акционерно дружество под формата на акции в 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;

2 — Закон относно данъка върху дохода (Inkomstskattelagen (1999:1229), наричан по-нататък „шведски закон“).

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.

11. Тези разпоредби влизат за първи път в сила през 1992 г. и се прилагат единствено по отношение на печалбите, разпределени от шведски акционерни дружества. Посочените разпоредби са отменени през 1994 г. и въведени отново, считано от 1995 г.

12. Шведското правителство разяснява, че тази законодателна уредба е приета, за да улесни преобразуването на предприятия и разделянето на дружества. Благодарение на тази уредба акционер, получил печалба от разпределящо дружество майка под формата на акции, които последното притежава в дъщерно дружество, може да отложи данъчното облагане на така разпределената печалба до продажбата на получените акции.

13. Според това правителство такова разпределяне на печалба не се облага с данък, тъй като се счита, че акциите, притежавани в дружеството майка, са загубили стойността, представлявана от акциите в дъщерното дружество. В действителност единствената последица от посоченото разпределяне е непреките собственици на дъщерното дружество да станат негови преки собственици, без да се променя стойността на притежаваните акции. Към момента на разпределянето цената на придобиване на акциите в дружеството майка се оказва разпределена между последните и акциите в дъщерното дружество. При прехвърлянето капиталовата печалба или загуба следователно се определя въз основа на съответната част от цената на придобиване.

14. По силата на добавения през 2001 г. член 16а, включен в глава 42 от шведския закон, освобождаването, предвидено във включения в същата глава член 16, 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 ЕИП или в държава, с която Кралство Швеция е сключило данъчна спогодба, съдържаща разпоредба, която предвижда обмен на сведения.

15. На 7 май 1965 г. Конфедерация Швейцария и Кралство Швеция сключват спогодба за избягване на двойното данъчно облагане на доходите и на имуществата [3]. В член 10 от тази спогодба се урежда разпределението на правомощията за данъчно облагане на дивидентите [4].

16. Спогодбата не съдържа разпоредба относно обмена на сведения между компетентните органи на двете договарящи държави. Член 27 от нея предвижда процедура за постигане на споразумение между тези органи за избягване на облагане, което не съответства на разпоредбите ѝ, както и за премахване на трудностите или за разсейване на съмненията, които могат да се появят при тълкуването или прилагането ѝ [5].

17. Освен това от точка 5 от протокола за преговорите и подписването, изготвен при сключването на спогодбата, 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 се установява, че Кралство Швеция взима предвид това обяснение и се отказва от изрична разпоредба в спогодбата относно обмена на сведения.

18. Освен това на 17 август 1993 г. е сключено споразумение между Конфедерация

3 — Наричана по-нататък „спогодбата“.

4 — Член 10, параграф 1 от посочената спогодба гласи, че дивидентите, изплатени от местно за договаряща държава дружество на местно за другата договаряща държава лице, подлежат на данъчно облагане в последната държава. Член 10, параграф 2 от спогодбата предвижда обаче, че тези дивиденти могат да се обложат в държавата, където разпределящото дружество е местно лице, в рамките на 15 % от брутния размер на посочените дивиденти. Ако това води до данъчно облагане на дивидентите и в двете договарящи държави, двойното данъчно облагане се урежда от член 25 от спогодбата. В този смисъл местно за Швеция физическо лице, което получава дивиденти от дружество, установено в Швейцария, трябва да се ползва от приспадане на платения от него в Швейцария данък върху дохода от данъка върху дохода, който ще плати в Швеция.

5 — Текстът на посочения член 27 е следният:
„1. Когато местно за договаряща държава лице счита, че взетите от договаряща държава или от всяка от двете държави мерки водят или ще доведат за него до облагане, което не съответства на настоящата спогодба, независимо от предвидените в националното законодателство на тези държави средства за защита то може да изложи своя случай пред компетентния орган на договарящата държава, за която е местно лице.
2. Ако счита искането за основателно и не е в състояние да предложи задоволително разрешение, този компетентен орган полага усилия да уреди въпроса чрез постигане на споразумение с компетентния орган на другата договаряща държава, за да избегне облагане, което не е в съответствие със спогодбата.
3. Със споразумения компетентните органи на договарящите държави полагат усилия да премахнат трудностите или да разсеят съмненията, които могат да се появят при тълкуването или прилагането на спогодбата. Те могат и да съгласуват действията си, за да избегнат двойното облагане в непредвидените от спогодбата случаи.
4. Компетентните органи на договарящите държави могат да установят преки контакти помежду си, за да постигнат споразумение съгласно посоченото в предходните параграфи. Ако е необходим обмен на мнения в устна форма, за да се улесни постигането на споразумение, този обмен на мнения може да се извърши в рамките на комисия, съставена от представители на компетентните органи на договарящите държави.“

Швейцария и Кралство Швеция (наричано по-нататък „споразумението“) относно прилагането на членове 10 и 11 от спогодбата [6]. Това споразумение уточнява, от една страна, процедурата, която трябва да следва частноправен субект, за да се ползва от данъчно облекчение в съответствие с посочените членове 10 и 11, и от друга страна, начина на обработване на такива искания от данъчните органи на договарящите държави.

II — Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

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

20. В становището си, съобщено на 19 февруари 2003 г., Skatterättsnämnden отговаря, че предвижданото разпределяне трябва да бъде освободено от облагане с данък въз основа на разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали.

21. От една страна той счита, че посоченото в член 16а, включен в глава 42 от шведския закон, условие за наличие на разпоредба, която предвижда обмен на сведения, не е изпълнено. Всъщност това условие се отнасяло до сътрудничество като предвиденото в член 26 от модела на данъчна спогодба на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР), а в споразуменията, сключени с Конфедерация Швейцария, изобщо не била включена разпоредба с такова съдържание.

22. От друга страна, Skatterättsnämnden приема, че разглежданото разпределяне съставлява движение на капитали и липсата на освобождаване трябва да се разглежда като ограничение по смисъла на член 56 ЕО. Според него това ограничение не се обхващало от член 57, параграф 1 ЕО, тъй като разглежданото движение не било свързано с пряка инвестиция.

23. При това положение Skatterättsnämnden счита, че тъй като посоченото

6 — Член 11 урежда разпределението на правомощията за данъчно облагане на лихвите.

ограничение се обосновава от невъзможността Skatteverket (данъчна администрация) да провери дали са спазени условията за предоставяне на освобождаването, то било непропорционално от гледна точка на тази цел, макар разпоредбите на Директива 77/799/ЕИО на Съвета [7] да не намират приложение в рамките на отношенията с Конфедерация Швейцария. Всъщност споразумението изглежда позволявало на шведските данъчни органи да получат необходимите за прилагането на вътрешното им право сведения и било възможно на данъчнозадълженото лице A да се даде възможност само да докаже, че всички поставени от шведския закон условия са изпълнени.

24. Skatteverket обжалва това решение пред Regeringsrätten (Върховен административен съд) (Швеция).

25. Skatteverket изтъква, че разпоредбите от Договора относно свободното движение на капитали страдат от липса на яснота, що се отнася до движенията на капитали между държавите-членки и трети страни, и по-специално със страни, които се противопоставят на обмена на сведения за целите на данъчния контрол. Когато възможността за получаване на такива сведения е твърде стеснена, ограничение като разглежданото в главното производство можело да се обоснове с правото на държавите-членки да гарантират ефективността на данъчния контрол. Действително подобно основание било признато от съдебната практика като императивно съображение от обществен интерес, годно да обоснове ограничение на гарантирана от Договора свобода на движение.

26. Обратно, A поддържа, че разглежданото ограничение не можело да се обоснове, при положение че съответното данъчнозадължено лице може да бъде приканено да докаже, че всички необходими за предоставяне на освобождаването условия са изпълнени.

27. При тези условия препращащата юрисдикция решава да спре производството по делото 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 описания по-горе A да бъде обложен за дивидентите, които са му били разпределени от X, по съображения че седалището на X не е в държава от ЕИП, нито в държава, с която [Кралство] Швеция е сключило данъчна спогодба, съдържаща клауза, която предвижда обмен на сведения?“

7 — Директива 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).

III — Анализ

28. В самото начало следва да се напомни, че макар към днешна дата прякото данъчно облагане, част от което е облагането на дивидентите, да е от компетентността на държавите-членки, последните трябва все пак да упражняват тази компетентност при спазване на общностното право, и по-специално на свободите на движение, установени от Договора [8].

29. Следва да се посочи също, че в съответствие с искането на препращащата юрисдикция съвместимостта на спорната уредба с общностното право следва да се разгледа именно в светлината на разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали.

30. Действително от съдебната практика следва, че национално законодателство, съгласно което получаването на дивиденти се облага с данък, данъчната ставка за който зависи от това дали тези дивиденти са с местен или с чужд произход, независимо от размера на дяловото участие на акционера в дружеството, разпределящо дивидентите, може да попада в приложното поле както на член 43 ЕО относно свободата на установяване, така и на член 56 ЕО относно свободното движение на капитали [9].

31. Също е безспорно, че главата от Договора относно правото на установяване не съдържа нито една разпоредба, която да разпростира приложното ѝ поле по отношение на положения, свързани с установяването в трета страна на гражданин на държава-членка или на дружество, учредено съгласно законодателството на държава-членка [10].

32. Доколкото разглеждания в главното производство случай се отнася до разпределянето на дивиденти на местен за държава-членка акционер от дружество, установено в трета страна, единствено разпоредбите от Договора относно свободното движение на капитали могат да намерят приложение.

33. С преюдициалния си въпрос препращащата юрисдикция иска по същество да се установи дали членове 56 ЕО и 58 ЕО трябва да се тълкуват в смисъл, че законодателство, по силата на което поставеното в зависимост от няколко условия освобождаване от данък върху дохода на дивидентите, разпределени под формата на акции в дъщерно дружество, може да се предостави само ако разпределящото дружество майка е установено в страна от ЕИП или в държава, с която държавата-членка е сключила данъчна спогодба, съдържаща разпоредба, която предвижда обмен на сведения, съставлява

8 — Решение от 24 май 2007 г. по дело Holböck (C-157/05, Сборник, стр. I-4051, точка 21 и посочената съдебна практика).

9 — Вж. бележка под линия 8 (точка 24 и посочената съдебна практика).

10 — Вж. бележка под линия 8 (точка 28 и посочената съдебна практика).

ограничение на движение на капитали и при утвърдителен отговор дали това ограничение може да бъде обосновано.

34. Този въпрос следователно обхваща две части. Най-напред той изисква да се определи дали анализът на разглежданото законодателство показва ограничение на движение на капитали по смисъла на член 56, параграф 1 ЕО. На следващо място следва да се установи дали при утвърдителен отговор на първата част от въпроса такова ограничение може да бъде обосновано.

35. Преди да се разгледат двете части на въпроса, изглежда полезно, от една страна, да се напомни съдържанието на разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали, както и основните етапи, довели до него, а от друга страна, да се направи кратко представяне на състоянието на приложимите разпоредби във връзка с обмена на сведения в областта на прякото данъчно облагане в рамките на Общността и в отношенията между държавите-членки и трети страни.

А — *Разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали*

36. Разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали включват принцип, прогласен в член 56 ЕО, както и ограничения на същия, предвидени в членове 57—60 ЕО.

1. Признаване на принципа на свободното движение на капитали

37. Движението на капитали между държавите-членки, от една страна, и между тях и трети страни, от друга, е предмет на постепенна либерализация.

38. В Римския договор, с който се създава Европейската икономическа общност, външните и вътрешни за Общността движения на капитали се уреждат от отделни, слабо обвързващи разпоредби. В този смисъл в съответствие с член 67 от Договора за ЕИО (впоследствие член 67 от Договора за ЕО, отменен на свой ред от Договора от Амстердам) във вътрешен план държавите-членки са длъжни да премахнат постепенно ограниченията върху движението на капитали през преходния период само „до степента, необходима за правилното функциониране на общия пазар“. Във външен план член 70 от Договора за ЕИО (впоследствие член 70 от Договора за ЕО, отменен на свой ред от Договора от Амстердам) предвижда само постепенно координиране на политиките на обменния курс на държавите-членки спрямо трети страни.

39. Предвид слабо обвързващия характер на член 67 от Договора Съдът е счел, че тази разпоредба не поражда непосредствено действие в края на преходния период, за разлика от разпоредбите на Договора, които установяват останалите свободи на движение, като същевременно е признал, че и свободното движение на капитали съставлява една от „основните свободи“ по Договора [11].

40. Важен етап бележи Директива 88/361/ЕИО на Съвета [12]. Тази директива предвижда пълна и безусловна либерализация на движението на капитали между държавите-членки, тъй като член 1 от нея гласи, че държавите-членки премахват ограниченията относно движението на капитали между лицата, които живеят на тяхна територия. Срокът, определен на държавите-членки, за да изпълнят това задължение, изтича на 1 юли 1990 г. В Решение от 23 февруари 1995 г. по дело Bordessa и др. [13] Съдът решава, че член 1 от Директива 88/361 има непосредствено действие.

41. Във външен план обаче разпоредбите на Директива 88/361 са по-слабо обвързващи, тъй като съгласно член 7 от нея при регулирането на преводи, свързани с движението на капитали до и от трети страни, държавите-членки единствено полагат усилия, за да постигнат същата степен на либерализация като практикуваната в рамките на Общността.

42. Договорът за създаване на Европейския съюз съставлява втория важен етап в този процес на либерализация. Във формално отношение той предвижда заместването на членове 67—73 от Договора за ЕИО (впоследствие член 73 от Договора за ЕО, отменен на свой ред от Договора от Амстердам) с членове 73Б—73Ж от Договора за ЕО (понастоящем членове 56—60 ЕО), считано от 1 януари 1994 г.

43. По същество Договорът за ЕС превръща свободното движение на капитали в основна свобода, гарантирана от Договора, не само по отношение на движението между държавите-членки, а и между тях и трети страни. В този смисъл съгласно член 73Б, параграф 1 от Договора за ЕО (понастоящем член 56, параграф 1 ЕО) „[в] рамките на разпоредбите на настоящата глава, всички ограничения върху движението на капитали между държавите-членки и между държавите-членки и трети страни се забраняват“.

11 — Решение от 11 ноември 1981 г. по дело Casati (203/80, Recueil, стр. 2595, точка 8).

12 — Директива от 24 юни 1988 г. за прилагане на член 67 от Договора (ОВ L 178, стр. 5; Специално издание на български език, 2007 г., глава 10, том 1, стр. 10).

13 — C-358/93 и C-416/93, Recueil, стр. I-361, точка 34.

44. Предвид точния и безусловен характер на тази разпоредба Съдът приема в Решение от 14 декември 1995 г. по дело Sanz de Lera и др. [14], че принципът на свободното движение на капитали има непосредствено действие, доколкото забранява ограниченията както между държавите-членки, така и между тях и трети страни [15].

2. Ограничения на принципа на свободното движение на капитали

46. Ограниченията на принципа на свободното движение на капитали включват две групи разпоредби, от една страна, предпазни клаузи, а от друга — дерогации.

а) Предпазните клаузи

45. Договорът от Амстердам, влязъл в сила на 1 май 1999 г., преномерира членовете от Договора и в член 56, параграф 1 ЕО възпроизвежда разпоредбите на член 73Б, параграф 1 от Договора.

47. Предпазните клаузи са предвидени в членове 59 ЕО и 60 ЕО. Те засягат само трети страни. Имат временен характер и са предназначени да действат при изключителни обстоятелства.

48. Член 59 ЕО дава възможност за действие при затруднения от икономически порядък. Съгласно текста на тази разпоредба, когато при изключителни обстоятелства движението на капитали към и от трети страни причинява или заплашва да причини сериозни затруднения за функционирането на икономическия и паричния съюз, Съветът на Европейския съюз с квалифицирано мнозинство, по предложение на Комисията и след консултации с ЕЦБ може да вземе предпазни мерки по отношение на тези страни за срок, не по-дълъг от шест месеца, ако тези мерки са строго необходими.

14 — C-163/94, C-165/94 и C-250/94, Recueil, стр. I-4821.

15 — Главните производства се отнасят до износа на валути към трети страни и Съдът приема, че „разпоредбите на член 73Б, параграф 1 от Договора, които закрепят принципа на свободно движение между държавите-членки и между тях и трети страни, предоставят на частноправните субекти права, които те могат да предявяват по съдебен ред и които националните юрисдикции трябва да защитават“ (точка 43). В писменото си становище по настоящото дело германското правителство поддържа, че в точка 46 от Решение по дело Sanz de Lera и др., посочено по-горе, Съдът ограничил непосредственото действие на член 73Б, параграф 1 от Договора до движението на капитали, което не е свързано с пряка инвестиция. Не споделям това мнение. Според мен в посочената точка 46 Съдът счита, че съдържащата се в член 73Б, параграф 1 от Договора забрана се отнася до ограниченията, които не се обхващат от член 73В, параграф 1 от Договора за ЕО (понастоящем член 57, параграф 1 ЕО), като в последната разпоредба са посочени ограниченията на движението на капитали, свързани с преки инвестиции, *които действат към 31 декември 1993 г.* (курсивът е мой). Следователно Съдът не изключва от забраната, посочена в член 73Б, параграф 1 от Договора, всички движения на капитали, свързани с преки инвестиции, а само действащите към 31 декември 1993 г. Ето защо по мое мнение посоченото по-горе решение по дело Sanz de Lera и др. трябва да се разбира в смисъл, че принципът на свободно движение на капитали, закрепен в член 73Б, параграф 1 от Договора, поражда непосредствено действие в отношенията с трети страни и по отношение на всички движения на капитали по смисъла на тази разпоредба.

49. От своя страна член 60 ЕО има политически характер. Той позволява на общностния законодател да предприеме мерки за реторсия при движението на капитали, когато в рамките на съвместно действие, прието в съответствие с разпоредбите на Договора, свързани с общата външна политика и политика на сигурност, Общността е решила да спре или ограничи икономическите връзки с една или повече трети страни.

52. Член 57, параграф 2 ЕО дава възможност на Съвета да приема нови мерки във връзка с посочените движения на капитали. Съгласно тази разпоредба Съветът действа с квалифицирано мнозинство, когато решава да разшири свободата на тези движения на капитали, и с единодушие, когато решава да ги ограничи.

53. От своя страна член 58 ЕО описва запазените от държавите-членки правомощия, които им позволяват да ограничават движението на капитали както към и от останалите държави-членки, така и към и от трети страни. Той гласи:

б) Дерогациите

50. Те са закрепени в членове 57 ЕО и 58 ЕО.

„1. Разпоредбите на член 56 не накърняват правото на държавите-членки:

51. Член 57 ЕО също засяга само отношенията с трети страни и се отнася до движенията на капитали, които се считат за особено чувствителни. Става дума за движения на капитали, свързани с преки инвестиции, включително инвестициите в недвижимо имущество, установяването, предоставянето на финансови услуги или допускането на ценни книги на капиталовите пазари. Член 57, параграф 1 ЕО предвижда запазване на националните или общностни ограничения на такива движения на капитали, действащи към 31 декември 1993 г.

а) да прилагат съответните разпоредби на тяхното данъчно законодателство, които провеждат разграничение между данъкоплатци, които не са в еднакво положение що се отнася до тяхното място на пребиваване или място на инвестиране на капитала;

б) да вземат всички необходими мерки за предотвратяване на нарушенията на националните законови и подзаконови норми, в частност в данъчната

област и областта на разумния надзор на финансовите институции, или да предвидят процедури за деклариране на движението на капитали за целите на статистическата или административна информация, или да вземат мерки, които са оправдани от съображения за обществен ред или обществена сигурност.

2. Разпоредбите на настоящата глава не накърняват приложимостта на ограниченията на правото на установяване, които са съвместими с този договор.

3. Мерките и процедурите, посочени в параграфи 1 и 2, не представляват средство за произволна дискриминация или прикрито ограничение на свободното движение на капитали и плащания по смисъла на член 56.“

54. От съдебната практика следва, че мерките, които е възможно да се считат за необходими за предотвратяване на нарушенията на националните законови и подзаконови норми на държава-членка, включват по-специално предназначените да гарантират ефективността на данъчния контрол [16].

55. Освен това списъкът с обосноваващите мерки, съдържащ се в член 58, параграф 1, буква б) ЕО, не е изчерпателен. Съдът приема, че свободното движение на капитали, както останалите свободи на движение, може да се ограничава на други основания, квалифицирани като императивно съображение или изискване от обществен интерес [17]. Неколкократно е било постановявано от него, че необходимостта да се гарантира ефективността на данъчния контрол също съставлява императивно съображение от обществен интерес, което може да обоснове ограничение на свободното движение на капитали [18].

56. Независимо от изтъкваното основание обаче е важно разглежданата мярка да е годна да постигне преследваната от нея цел и да не надхвърля необходимото в това отношение.

57. Накрая, в Решение от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in the FII Group Litigation [19] Съдът посочва, че не е изключена възможността държава-членка да докаже, че ограничение на движението на капитали към или от трети страни е обосновано поради определено съображение, при обстоятелства, при които

16 — Решение от 26 септември 2000 г. по дело Комисия/Белгия (C-478/98, Recueil, стр. I-7587, точка 38 и посочената съдебна практика, както и точка 39).

17 — Вж. по-специално Решение от 1 юни 1999 г. по дело Konle (C-302/97, Recueil, стр. I-3099, точка 40).

18 — Вж. по-специално Решение от 14 септември 2006 г. по дело Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Recueil, стр. I-8203, точка 47 и посочената съдебна практика) и Решение от 30 януари 2007 г. по дело Комисия/Дания (C-150/04, Сборник, стр. I-1163, точка 51 и посочената съдебна практика).

19 — C-446/04, Recueil, стр. I-11753, точка 171.

това съображение не може надлежно да обоснове ограничаване на движението на капитали между държави-членки.

Б — *Приложими разпоредби относно обмена на сведения за данъчни цели*

1. Обмен на сведения за данъчни цели между държавите-членки

58. Обменът на сведения за данъчни цели между държавите-членки се урежда най-вече от Директива 77/799.

59. Тази директива е приета, за да отговори на следната двойна констатация. От една страна, практиката на данъчна измама и избягване на данъци, която преминава границите на държавите-членки, води до загуби за бюджета, както и до нарушаване на принципа на справедливото данъчно облагане и може да предизвика нарушаване на функционирането на общия пазар. От друга страна, поради международния характер на проблема националните мерки, чийто ефект не надхвърля националните граници, са недостатъчни, също както сътрудничеството между администрациите на основата на двустранните спогодби [20].

20 — Първо и трето съображение от Директива 77/799.

60. Директива 77/799 предвижда, че в съответствие с нейните разпоредби компетентните органи на държавите-членки извършват обмен на всякаква информация, която би им дала възможност за правилно определяне на данъците върху доходите и имуществото. Следователно по силата на тази директива и в съответствие със съдебната практика държава-членка може да поиска от компетентен орган на друга държава-членка да ѝ предостави всяка информация, която тя счита за необходима, с оглед на преценката на точния размер на данъка върху дохода, дължим от определено данъчнозадължено лице съгласно нейното национално законодателство [21].

61. Това задължение обаче не е неограничено. Посочената директива всъщност не налага на запитаната държава-членка задължение за провеждане на разследвания или за предоставяне на информация, ако нейното законодателство или административна практика не разрешават на компетентния орган да провежда такива разследвания или да събира или използва такава информация за вътрешните цели на тази държава.

62. В същата насока Директива 2003/48/ЕО на Съвета [22] въвежда система за автоматичен обмен на определена информация, свързана с плащането на лихви.

21 — Решение от 3 октомври 2002 г. по дело Danner (C-136/00, Recueil, стр. I-8147, точка 49 и посочената съдебна практика).

22 — Директива от 3 юни 2003 година относно данъчното облагане на доходи от спестявания под формата на лихвени плащания (ОВ L 157, стр. 38; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 64).

2. Обмен на сведения за данъчни цели между трети страни и държавите-членки

63. Що се отнася до обмена на сведения за данъчни цели между трети страни и държавите-членки, мерки, еквивалентни на предвидените в Директива 2003/48 в специфичната област, обхванатата от тази директива, са предмет на споразумения между Европейската общност, от една страна, и Конфедерация Швейцария, Княжество Андора, Княжество Лихтенщайн, Княжество Монако, както и Република Сан Марино, от друга [23].

64. Извън тези особени споразумения обменът на сведения за данъчни цели между трети страни и държавите-членки продължава да се урежда от двустранни или многостранни спогодби. Такова по-специално е положението във връзка с обмена на сведения между държавите-членки и страните, принадлежащи към ЕИП, т.е. Република Исландия, Княжество Лихтенщайн и Кралство Норвегия. Съгласно Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 година [24] тези страни не са задължени да транспонират в националното си право актовете на вторичното право, отнасящи се до обмена на сведения в областта на данъчното облагане, като например Директива 77/799.

65. Член 26 от модела на данъчна спогодба на ОИСР предоставя най-широко възприемания стандарт за този тип спогодби [25]. В редакцията си в сила към 29 април 2000 г. текстът гласи следното:

„1. Компетентните органи на договарящите държави ще си разменят сведенията, необходими за изпълнение разпоредбите на тази спогодба или на националните законодателства, отнасящи се до данъци от всякакъв вид и описание, събирани за сметка на договарящите държави, политическите им подразделения или органи на местна власт, доколкото предвиденото в тях данъчно облагане не противоречи на спогодбата. […]

2. Разпоредбите на параграф 1 в никакъв случай няма да се разглеждат като налагащи на една от договарящите държави задължението:

а) да предприема административни мерки, отклоняващи се от законите и административната практика на тази или на другата договаряща държава;

23 — Вж. за Конфедерация Швейцария Споразумение между Европейската общност и Конфедерация Швейцария за предвиждане на мерки, еквивалентни на тези, определени в Директива 2003/48 (ОВ L 385, 2004 г., стр. 30; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 160).

24 — ОВ L 1, 1994 г., стр. 3, наричано по-нататък „Споразумението за ЕИП“.

25 — Съгласно информацията на разположение в уебсайта на ОИСР над 2 000 двустранни спогодби се основават на модела на ОИСР.

б) да предоставя сведения, които не могат да се получат съгласно законите или по обичайна административна практика на тази или на другата договаряща държава;

в) да предоставя сведения, които биха разкрили търговска, промишлена, професионална тайна или търговска процедура, или сведения, чието разкриване би противоречало на обществения ред.“

66. От гледна точка на направеното представяне ще разгледам дали анализът на шведския закон показва ограничение на движение на капитали и ако това е така, дали това ограничение може да бъде обосновано.

В — *Относно наличието на ограничение на движение на капитали*

67. Първата част от въпроса, на която следва да се даде отговор, се отнася до това да се установи дали съставлява ограничение на движение на капитали законодателство, по силата на което освобождаването от данък върху дохода на дивидентите, разпределени под формата на акции в дъщерно дружество, може да се предостави само ако разпределящото дружество майка е установено в страна от ЕИП или в държава, с която държавата-членка е сключила данъчна спогодба, съдържаща разпоредба, която предвижда обмен на сведения.

68. Skatteverket, както и шведското, германското, френското и нидерландското правителство предлагат на тази част от въпроса да се даде отрицателен отговор. Според тези правителства член 56, параграф 1 ЕО не би трябвало да има същия обхват по отношение на трети страни, както в рамките на Общността. Те се позовават на няколко довода в подкрепа на тази позиция, които могат да се представят накратко по следния начин.

69. От една страна, либерализацията на движението на капитали с трети страни не преследвала същата цел като либерализацията им между държавите-членки. В отношенията с трети страни ставало въпрос не да се доизгради вътрешния пазар, а да се осигури доверието в единната валута на Общността на световните финансови пазари и поддържането в държавите-членки на финансови центрове от световна величина.

70. От друга страна, либерализацията на движенията на капитали с трети страни произтичала от едностранни действия на Общността, които не са непременно последвани от насрещни действия на тези страни. Да се предостави на член 56,

параграф 1 ЕО същият обхват по отношение на трети страни, както в рамките на Общността, следователно отслабвало позицията ѝ в преговорите с тях. Толкова широко тълкуване се оказвало и в противоречие със споразумения за асоцииране, в които разпоредбите относно свободното движение на капитали са с по-тесен обхват.

71. Накрая, тълкуването на член 56, параграф 1 ЕО, що се отнася до отношенията с трети страни, трябвало да държи сметка за обстоятелството, че за последните общностното право, и по-специално Директива 77/799, не е обвързващо. Следвало също да се отчете обстоятелството, че приложното поле на свободното движение на капитали може да се припокрие с това на свободата на установяване. Следователно било важно да се избегне възможността тълкуването на член 56, параграф 1 ЕО, що се отнася до отношенията с трети страни, да позволи на икономически оператори, които не отговарят на необходимите за позоваване на свободата на установяване в държава-членка условия, да ги заобикалят.

72. Въз основа на тези доводи шведското, германското, френското и нидерландското правителство правят извода, че понятието „движение на капитали“ съгласно член 56, параграф 1 ЕО не обхваща разпределянето на дивиденти от дружество, установено в трета страна, и че шведският закон не съставлява ограничение по смисъла на тази разпоредба.

73. Не споделям този анализ. Като А и Комисията съм на мнение, че понятията „движение на капитали“ и „ограничение“, съдържащи се в член 56, параграф 1 ЕО, трябва да имат същия обхват в отношенията между държавите-членки и трети страни, както в рамките на Общността. Основавам позицията си на следните съображения.

74. На първо място, препращам към съдържанието на член 56, параграф 1 ЕО. Изтъквам, че тази разпоредба използва едни и същи изрази при установяване на принципа на свободно движение на капитали между държавите-членки, от една страна, и между тях и трети страни, от друга. Предвид генезиса на тази разпоредба според мен нейното съдържание придобива определящ характер за тълкуването на обхвата на член 56, параграф 1 ЕО, що се отнася до движенията на капитали извън Общността.

75. Действително, както напомних, до Договора за ЕС движенията на капитали между държавите-членки, от една страна, и между тях и трети страни, от друга, се уреждат от отделни разпоредби с различно съдържание. Освен това в Директива 88/361 принципът на свободно движение на капитали между държавите-членки вече е утвърден по ясен и безусловен начин. Следователно обстоятелството, че в Договора за ЕС държавите-членки решават в една и съща разпоредба

и с едни и същи изрази да закрепят този принцип както в Общността, така и в отношенията между държавите-членки и трети страни, показва по мое мнение волята им да придадат на тази свобода на движение същия обхват в рамките на Общността и извън нея.

76. Изтъкнатият от встъпилите в настоящото производство правителства довод, че либерализирането на движенията на капитали с трети страни не преследвало същата цел като тази свобода на движение в рамките на Съюза, според мен не обезсилва направения анализ.

77. Договорът не уточнява съображенията, поради които приложното поле на тази свобода е разпростряно и върху третите страни. Обикновено се приема, че това разпростиране следва да се свързва с развитието на паричната политика на Общността. В същото време, ако държавите-членки са искали разликата в целта да се предаде в обхвата на тази либерализация, що се отнася до отношенията им с третите страни, е трябвало, както сочи логиката, да установят принципа на свободното движение на капитали в Общността и извън нея, като използват различни изрази, както е било преди. Единственото обяснение за това, че въпреки посочената разлика в целта те са избрали да закрепят тази свобода на движение, като използват едни и същи изрази и в една и съща разпоредба от Договора, по мое мнение е, че са имали намерение да ѝ придадат един и същи обхват и в двата случая.

78. На второ място, потвърждение на посочената теза откривам в останалите разпоредби от главата, посветена на свободното движение на капитали.

79. Действително установявам, че в членове 57 ЕО, 59 ЕО и 60 ЕО общностният законодател изрично предвижда икономически и политически предпазни клаузи, както и специално приложимите за тази свобода на движение с трети страни дерогации. Следователно тези разпоредби, както и разпоредбите на член 58 ЕО, а не на член 56, параграф 1 ЕО, са предназначени да отчитат разликите в целта и правния контекст на свободното движение на капитали между държавите-членки и трети страни. С други думи, именно понеже член 56 има същия обхват, що се отнася до отношенията между държавите-членки и трети страни, както в рамките на Общността, се е оказало необходимо да се предвидят предпазни клаузи, както и дерогации, що се отнася до отношенията извън Общността.

80. Що се отнася до разпоредбите на член 57, параграф 2, първо изречение ЕО, съгласно които Съветът може с квалифицирано мнозинство да приема мерки за някои видове движение на капитали от и към трети страни, „[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 засягат останалите глави на този договор“ [26], за разлика от германското правителство не мисля, че те показват по-ограничения обхват на член 56, параграф 1 ЕО в неговото извънобщностно измерение.

81. Член 57, параграф 2, първо изречение ЕО трябва да се разгледа във връзка с параграф 1 от същия член, който разрешава запазването на действащите към 31 декември 1993 г. в законодателствата на държавите-членки и общностното право ограничения, що се отнася до движението на капитали към и от трети страни, свързани с преки инвестиции, включително инвестициите в недвижимо имущество, установяването, предоставянето на финансови услуги или допускането на ценни книги на капиталовите пазари.

82. По този начин последната разпоредба разрешава запазването на тези действащи ограничения безсрочно. Според мен от това следва, че смисълът на член 57, параграф 2, първо изречение ЕО е, че позволява на Общността и държавите-членки да сключат с трета страна спогодба, съдържаща разпоредби в областта на свободното движение на капитали, чиито клаузи са приложими по еднообразен начин във всички държави-членки, без ограниченията по член 57, параграф 1 ЕО да могат да им се противопоставят. Така член 57, параграф 2, първо изречение ЕО съставлява правното основание, което позволява на общностния законодател да не прилага тези национални или общностни ограничения в рамките на споразумение с трета страна [27].

83. Накрая, член 57, параграф 2, второ изречение ЕО позволява на Съвета да взема мерки, ограничаващи свободното движение на капитали спрямо една или няколко трети страни, което предоставя на Общността средство за оказване на натиск в рамките на преговорите с тази или тези страни.

84. На трето място, съм на мнение, че това тълкуване не се сблъсква с пречките, изложени от Skatteverket, както и от шведското, германското, френското и нидерландското правителство.

26 — Член 57, параграф 2, първо изречение ЕО гласи:„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 засягат останалите глави на този договор, Съветът може, с квалифицирано мнозинство по предложение на Комисията, 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.“

27 — Вж. по-специално Решение 2000/658/ЕО на Съвета от 28 септември 2000 година относно сключването на Споразумение за икономическо партньорство, политическа координация и сътрудничество между Европейската общност и нейните държави-членки, от една страна, и Обединените мексикански щати, от друга страна (ОВ L 276, стр. 44; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 21, стр. 153).

85. В този смисъл не мисля, от една страна, че то би могло да отслаби позицията на Общността в преговори с трета страна, нито пък да се окаже в противоречие с клаузите на споразумение за асоцииране относно движението на капитали между нея и третата страна, сключила споразумението.

86. Действително, както видяхме, свободното движение на капитали между държавите-членки и трети страни, установено от член 56 ЕО, е предмет на няколко ограничения по членове 57—60 ЕО. По-специално става въпрос за запазване на действащите към 31 декември 1993 г. национални или общностни ограничения на някои движения на капитали. Мога да посоча и пречките за тази свобода на движение, предизвикани от взетите от държавите-членки мерки за предотвратяване на нарушенията на техните закони, в частност в данъчната област, посочени в член 58, параграф 1, буква б) ЕО. Накрая, може да става въпрос и за национални мерки, които са обосновани от императивно съображение от обществен интерес.

87. Както по-конкретно ще проследя във втората част от моя анализ и както следва от Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, посочено по-горе, на съображението за въвеждане на ограничение, състоящо се в необходимостта да се гарантира ефективността на данъчния контрол, трябва да се признае по-широк обхват, що се отнася до движенията към или от трети страни, отколкото в рамките на Общността, по-специално поради това че задълженията, наложени на държавите-членки с актовете на вторичното общностно право в областта на обмена на сведения, не обвързват тези страни.

88. Предвид всички тези ограничения на обхвата на член 56, параграф 1 ЕО възможностите на Общността да преговаря с трети страни според мен не изглеждат отслабени, тъй като последните все пак трябва да поемат необходимите ангажименти, за да постигнат тяхното премахване в рамките на спогодби или споразумения за асоцииране, сключени с Общността.

89. Не мисля също, от друга страна, че моето тълкуване на член 56, параграф 1 ЕО би имало за последица да позволи на физическо или юридическо лице, което не отговаря на необходимите условия, за да се позовава на разпоредбите от Договора относно свободата на установяване, да заобиколи тези условия.

90. Най-напред следва да се посочи, че по главното производство подобна опасност не съществува. В действителност движението на капитали, за което става въпрос, представлява разпределяне от установено в трета страна дружество майка на дивиденти под формата на акции в установено също в трета страна дъщерно дружество на местен за държава-членка акционер. Следователно такава операция би могла евентуално да осигури на този акционер дялово участие в чуждестранното

дружество, дъщерно на разпределящото дружество, чийто размер би му позволил със сигурност да упражнява влияние над решенията на това дъщерно дружество. Тя обаче не би могла да позволи на местен за трета страна акционер да получи контрол над дъщерно дружество, установено в държава-членка.

91. По-нататък, в своята неотдавнашна практика Съдът внася уточнения в разграничаването на приложното поле съответно на свободата на установяване и на свободното движение на капитали.

92. От тази съдебна практика следва, че когато законодателството на държава-членка поради своя предмет се отнася до случаи, в които дяловото участие на акционер му позволява да упражнява действително влияние върху решенията на дружество и да определя неговите дейности, каквото може да бъде национален закон за контролираните чуждестранни дружества [28] или законодателство за борба със слабата капитализация [29], въпросното законодателство трябва да се разглежда именно и само в светлината на разпоредбите на Договора относно свободата на установяване [30].

93. В такъв случай ограничителните последици, които такова законодателство може да има за свободното движение на капитали, се явяват неизбежна последица от евентуална пречка за свободата на установяване и по тази причина не обосновават разглеждането на това законодателство от гледна точка на членове 56—60 ЕО. С други думи, разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали в такъв случай не намират приложение и поради това не е възможно позоваването на тях, с цел да се заобиколи невъзможността гражданин на трета страна, установен извън Съюза, да се позовава на разпоредбите на посочения Договор относно свободата на установяване.

94. Вярно е обаче, че национално законодателство, съгласно което получаването на дивиденти се облага с данък, данъчната ставка за който зависи от това дали тези дивиденти са с местен или с чужд произход, независимо от размера на дяловото участие на акционера в дружеството, разпределящо дивидентите, следва да попадне в обхвата на свободното движение на капитали. Следователно е мислимо акционер, гражданин на трета страна и установен извън Съюза, който притежава голямо дялово участие в капитала на местно за държава-членка дружество, да може да се позовава на разпоредбите на член 56, параграф 1 ЕО, за да оспори това законодателство.

95. В действителност обстоятелството, че размерът на неговото дялово участие в капитала на местно за държава-членка дружество му позволява да упражнява

28 — Вж. в това отношение Решение от 12 септември 2006 г. по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Recueil, стр. I-7995, точки 31—33).

29 — Вж. Решение от 13 март 2007 г. по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Сборник, стр. I-2107, точки 26—34) и Определение от 10 май 2007 г. по дело Lasertec (C-492/04, Сборник, стр. I-3775, точки 18—26).

30 — Вж. относно прилагането на същия принцип по отношение на разграничаването на приложното поле на свободното движение на капитали и на свободното предоставяне на услуги Решение от 3 октомври 2006 г. по дело Fidium Finanz (C-452/04, Recueil, стр. I-9521, точки 34, 48 и 49).

действително влияние върху неговите решения и да определя дейностите му, само по себе си не изглежда да съставлява достатъчно съображение, за да не се прилага член 56, параграф 1 ЕО предвид съдържанието на член 57, параграф 1 ЕО. Последната разпоредба, както видяхме, разрешава на държавите-членки да запазят действащите към 31 декември 1993 г. ограничения на движението на капитали към и от трети страни, когато това движение е свързано с „установяване“. Ето защо от посочената разпоредба може да се направи извод, че движението на капитали с трети страни може да е свързано с установяване.

96. Въпреки това, дори акционер, гражданин на трета страна и установен извън Съюза, чието дялово участие в капитала на местно за държава-членка дружество е в такъв размер, да може да се позовава на разпоредбите на член 56 ЕО, опасността от злоупотреба с нормите на Договора относно свободата на установяване в този случай обаче може също да се избегне по силата на член 58, параграф 2 ЕО. По мое мнение тази разпоредба разрешава държавите-членки да вземат ограничителни мерки по отношение на разпределянето на дивиденти на такива акционери.

97. Предвид тези съображения съм на мнение, че понятията „движение на капитали“ и „ограничение“, посочени в член 56, параграф 1 ЕО, трябва да бъдат тълкувани по един и същи начин както що се отнася до отношенията между държавите-членки и трети страни, така и в отношенията в рамките на Общността.

98. От гледна точка на тази предпоставка на първо място не се оказва сериозно оспоримо това, че разпределянето на дивиденти под формата на акции в дъщерно дружество съставлява движение на капитали по смисъла на тази разпоредба.

99. В действителност в Решение от 6 юни 2000 г. по дело Verkooijen [31] Съдът решава, че получаването от гражданин на държава-членка, който е местно лице в тази държава, на дивиденти от акции в дружество, което е чуждестранно лице, съставлява движение на капитали по смисъла на член 1 от Директива 88/361. Той основава този анализ на съображението, че по необходимост това получаване предполага дялово участие в нови или съществуващи предприятия, както е посочено в дял I, точка 2 от приложената към тази директива номенклатура.

100. Подобен анализ е приложим и в случая на разпределени дивиденти под формата на акции в дъщерно дружество, понеже, както изтъква Комисията, подобно разпределяне предполага, че получаващият притежава акции в разпределящото дружество. Освен това според постоянната съдебна практика, доколкото член 56 ЕО по същество възпроизвежда съдържанието на член 1 от Директива 88/361, номенклатурата на „движенията на капитали“, приложена към нея,

31 — C-35/98, Recueil, стр. I-4071.

запазва своята указателна стойност при определяне на понятието „движение на капитали“ [32].

101. На второ място, няма съмнение, че шведският закон съставлява ограничение на движението на капитали. В действителност този закон, доколкото лишава дивидентите, разпределени от дружества, установени в страни, които не са членки на ЕИП и не са сключили с Кралство Швеция спогодба, предвиждаща обмен на сведения, от възможността да се ползват от освобождаване, разколебава данъчнозадължените лица от тази държава-членка да инвестират капиталите си в дружества, установени в тези трети страни.

102. Посоченият закон също съставлява пречка за набирането от такива дружества на капитали в Швеция. Той се явява и като ограничение в това отношение, тъй като посочените дружества имат право да се позовават на разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали, както следва от съдебната практика [33].

103. Следователно законодателство, по силата на което освобождаването от данък върху дохода на дивидентите, разпределени под формата на акции в дъщерно дружество, може да се предоставя само ако разпределящото дружество майка е установено в страна от ЕИП или в държава, с която държавата-членка е сключила данъчна спогодба, съдържаща разпоредба, която предвижда обмен на сведения, съставлява ограничение на движението на капитали по смисъла на член 56, параграф 1 ЕО.

104. Сега следва да се разгледа дали такова ограничение може да бъде обосновано.

Г — *Относно обосноваването на това ограничение*

105. Skatteverket и шведското правителство, както и някои други правителства изтъкват, че разглежданото ограничение е обосновано от необходимостта да се гарантира ефективността на данъчния контрол. От своя страна италианското правителство поддържа, че това ограничение се обхваща от член 57, параграф 1 ЕО.

106. Най-напред ще разгледам дали посоченото ограничение попада сред действащите мерки, посочени в член 57, параграф 1 ЕО, понеже ако това е така, не би било необходимо да се изследва дали то е обосновано на основание член 58 ЕО.

32 — Решение по дело Fidium Finanz, посочено по-горе (точка 41 и посочената съдебна практика).

33 — Решение по дело Fidium Finanz (точка 25), посочено по-горе, и Решение по дело Holböck (точка 30), посочено по-горе.

1. Относно прилагането на член 57, параграф 1 ЕО

107. Член 57, параграф 1 ЕО позволява на държавите-членки да запазят действащите към 31 декември 1993 г. ограничения на движението на капитали, свързани с преки инвестиции. За разлика от италианското правителство не мисля, че тази разпоредба може да се приложи към шведския закон.

108. Наистина от сведенията, предоставени от препращащата юрисдикция, е видно, че националното законодателство, което предвижда освобождаване на дивидентите, е в сила към 31 декември 1993 г. и се прилага само за дивидентите, изплатени от шведски дружества, поради което установените в трети страни дружества не попадат в обхвата му. Следователно може да се твърди, че до тази степен националното законодателство вече е изключвало възможността дивидентите от дружества, установени в трети страни, които не са сключили с Кралство Швеция спогодба, предвиждаща обмен на сведения, да се ползват от освобождаването.

109. Препращащата юрисдикция обаче уточнява също, че това законодателство е отменено, считано от 1994 г., а впоследствие отново въведено, считано от 1995 г. Предвид отмяната не мисля, че шведският закон може да се приравни на „ограниченията, действащи към 31 декември 1993 г.“, посочени в член 57, параграф 1 ЕО, и то независимо от това дали разглежданото движение на капитали е свързано с пряка инвестиция по смисъла на същата разпоредба.

110. Всъщност посочената разпоредба трябва да се тълкува от гледна точка на системата, в която се вписва. Член 57, параграф 1 ЕО съставлява дерогация на принципа, закрепен в член 56, параграф 1 ЕО. Поради това той трябва да се тълкува стриктно. Освен това от разпоредбите на член 57, параграф 2, второ изречение ЕО е видно, че всяко ново ограничение се приема от Съвета само с единодушие.

111. Следователно понятието „ограничения, действащи към 31 декември 1993 г.“ предполага по мое мнение правната уредба, съдържаща разглежданото ограничение, без прекъсване да е била част от националния правен ред след 31 декември 1993 г. Член 57, параграф 1 ЕО разрешава на държавите-членки да запазят посочените в този текст ограничения безсрочно, но не им разрешава отново да въведат ограничения, които са отменени.

112. Действително, като отменя това ограничение, съответната държава-членка е преценила, че то вече не е нужно в отношенията ѝ с трети страни. Да се допусне

тя да може отново да въведе такова ограничение в някакъв момент би се оказало в противоречие с принципа, прогласен в член 56 ЕО, както и с член 57, параграф 2 ЕО и членове 58—60 ЕО, по силата на които приемането на икономически или политически предпазни мерки се обуславя от много строги условия и всяка нова мярка, която се явява стъпка назад спрямо свободното движение на капитали с трети страни, се взема от Съвета само с единодушие.

113. Този анализ според мен е в съответствие със съдебната практика. В Решението по дело Konle, посочено по-горе, Съдът тълкува понятието „съществуващото законодателство“, посочено в член 70 от Акта относно условията за присъединяване на Република Австрия, Република Финландия и Кралство Швеция и промените в договорите, на които се основава Европейският съюз [34], което позволява на Република Австрия временно да запази съществуващото законодателство относно второто жилище. Съдът прилага това тълкуване в рамките на законодателства, отнасящи се до данъчното облагане на дивиденти, в посочените по-горе решения по дело Test Claimants in the FII Group Litigation [35] и по дело Holböck [36].

114. От тази съдебна практика следва, че всяка национална мярка, приета след 31 декември 1993 г., не е автоматично изключена само поради това обстоятелство от установения с член 57, параграф 1 ЕО дерогационен режим. Съдът приема, че този член обхваща и разпоредбите, 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 това законодателство.

115. От мотивите на тези решения, нито пък от контекста, в който са постановени, не следва обаче, че понятието „действащи ограничения“ трябва да се прилага и когато законодателството, което е било в сила на съответната дата, е било отменено, а впоследствие отново въведено в националния правен ред след определен срок. В решенията, постановени по посочените по-горе дела Konle, Test Claimants in the FII Group Litigation и Holböck, оспореното законодателство представлява изменение на законодателството в сила към съответната дата. Няма период, през който, както по главното производство, първоначалното ограничение е било премахнато от националния правен ред, докато оспореното законодателство все още не е влязло в сила.

116. В решенията на Съда, които тълкуват понятието „съществуващо законодателство“ в правен контекст, различен от този на прякото данъчно облагане, също не открих пример, който да влиза в противоречие с моя анализ.

34 — ОВ C 241, 1994 г., стр. 21 и ОВ L 1, 1995 г., стр. 1.
35 — Точки 189—195.
36 — Точки 40—43.

117. Ето защо съм на мнение, че разглежданото в главното производство ограничение не може да бъде обосновано от член 57, параграф 1 ЕО.

2. Относно обосноваването с член 58 ЕО

118. Skatteverket, както и шведското правителство, подкрепяни в това отношение от датското, испанското, френското, нидерландското правителство и правителството на Обединеното кралство, изтъкват, че посоченото ограничение се обосновава от невъзможността за шведските данъчни органи да проверят в трета страна като Конфедерация Швейцария дали са спазени условията, на които се подчинява ползването от освобождаването.

119. Според шведското правителство става въпрос за първото, третото, четвъртото и последното условие по шведския закон, съгласно които, нека напомня, разпределението трябва да се прави пропорционално на броя на акциите, притежавани в дружеството майка; всички дялове на дружеството майка в дъщерното дружество трябва да са разпределени; след разпределянето дяловете от дъщерното дружество не трябва да се притежават от дружество, принадлежащо към същата група, към която принадлежи дружеството майка, и основната дейност на дъщерното дружество трябва да има промишлен или търговски характер или пряко или косвено да се състои в притежаване на дялове от дружества, чиято основна дейност има такъв характер. Според шведското правителство сведенията, необходими за проверката на тези условия, когато разпределящото дружество майка е установено в чужбина, могат единствено да се получат от органите на страната по установяване.

120. Посочените встъпили страни изтъкват, че националните данъчни органи трябва да са в състояние да проверят доказателствата, предоставени от данъчнозадълженото лице. При липсата на разпоредба, предвиждаща обмен на сведения между компетентните национални органи, съществувала опасност от нарушаване на данъчния закон. Ето защо изключването на възможността да се ползва освобождаване, когато разпределящото дружество е установено в трета страна, която не е поискала да сключи спогодба, предвиждаща обмен на сведения, не било непропорционално.

121. А оспорва този анализ и поддържа, че разглежданото в главното производство ограничение не е пропорционално от гледна точка на целта да се гарантира ефективността на данъчния контрол, при положение че А е в състояние само да предостави доказателство за изпълнението на изискваните от шведския закон условия.

122. В това отношение то препраща към възприетата от Съда позиция в Решение

от 8 юли 1999 г. по дело Baxter и др.[37] и в Решение от 3 октомври 2002 г. по дело Danner[38], съгласно която държава-членка не може да откаже на данъчнозадължено лице да се ползва от данъчно предимство поради съображение, че тази държава би трябвало да има възможност да провери предоставената от него информация, що се отнася до извършени в чужбина операции.

123. Комисията също изразява съмнения относно спазването на принципа на пропорционалност от разглежданото в главното производство ограничение. Тя застъпва становището, че различните условия, изисквани от шведския закон, могат да се докажат от данъчнозадълженото лице, както и че националният съд следва да провери дали действително е необходима проверка от компетентната данъчна администрация.

124. Както Skatteverket и встъпилите правителства съм на мнение, че посоченото ограничение може да се обоснове от необходимостта да се гарантира ефективността на данъчния контрол. Тази позиция се основава на следните съображения.

125. Известно е, че необходимостта да се гарантира ефективността на данъчния контрол е императивно съображение от обществен интерес, което може да обоснове ограничение на движението на капитали. Това съображение може да се свърже и с член 58, параграф 1, буква б) ЕО, който се отнася до взетите от държавите-членки мерки за предотвратяване на нарушенията на националните законови и подзаконови норми. За да бъде обосновано ограничението обаче, в съответствие със съдебната практика е важно разглежданата национална мярка да е в състояние да постигне преследваната от нея цел и да не надхвърля необходимото в това отношение в съгласие с принципа на пропорционалност[39].

126. Тази съдебна практика, отнасяща се до обхвата на член 58 ЕО в рамките на движения на капитали в Общността, е приложима, когато става въпрос за преценка на съвместимостта на ограничения върху движенията на капитали към и от трети страни с тази разпоредба, тъй като посоченият член, също както и член 56 ЕО, не прави никакво разграничение между тези две категории движения на капитали.

127. В случая изглежда няма спор, че изключването на възможността доходът от дивиденти, разпределени от дружества, установени в трети страни, които не са сключили с Кралство Швеция спогодба, предвиждаща обмен на сведения за целите на данъчния контрол, да се ползва от освобождаване от данъчно облагане действително е в състояние да постигне целта, която преследва, а именно да гарантира,

37 — C-254/97, Recueil, стр. I-4809.

38 — C-136/00, Recueil, стр. I-8147.

39 — Вж. по-специално Решение по дело Centro di Musicologia Walter Stauffer, посочено по-горе (точка 32).

че това освобождаване се предоставя единствено в случаите на разпределяне, които изпълняват условията, предвидени от шведския закон.

128. Следователно въпросът, който е в центъра на настоящото производство, се отнася до това дали разглежданото в главното производство ограничение е пропорционално спрямо тази цел.

129. По-специално този въпрос се поставя, тъй като изключването на възможността печалбата, разпределена от дружество, установено в трета страна, която не е сключила с Кралство Швеция спогодба, предвиждаща обмена на сведения, да се ползва от освобождаването напълно препятства данъчнозадължените лица, получаващи дивиденти от тези дружества, да докажат, че условията, изисквани от шведския закон, са изпълнени. Ето защо става въпрос да се установи дали такова изключване, основано на предпоставката, че представените от данъчнозадълженото лице доказателства не могат да се проверят при компетентните органи на страната по установяване, може да се счита за пропорционална мярка.

130. В по-нататъшния ход на разсъжденията приемам, че тази предпоставка в случая действително е установена. В това отношение от документите и разясненията, предоставени от шведското правителство, е видно, че единствените сведения, които могат да се получат от швейцарските органи по силата на сключените с Конфедерация Швейцария споразумения, са необходимите за правилното прилагане на спогодбата. Доколкото обаче Skatterättsnämnden застъпва обратното становище, че споразумението, сключено с Конфедерация Швейцария, може да позволи получаването на сведенията, необходими за проверка на предвидените от шведския закон условия, това трябва да се провери от националния съд.

131. Следователно ако се допусне, че предпоставката за невъзможност да се проверят при компетентните швейцарски органи доказателствата, предоставени от данъчнозадълженото лице, е основателна, аз съм на мнение, че разглежданото в главното производство изключване трябва да се счита за пропорционално поради следните две съображения.

132. На първо място, следва да се констатира, че невъзможността държавата-членка да получи от компетентните органи на страната по установяване сведенията, необходими за проверката на представените от данъчнозадълженото лице доказателства, когато единствено тези органи са в състояние да съберат тези сведения, значително ограничава възможността тази държава да упражнява реален контрол. В такъв случай тя би могла единствено да се основе на предоставените от данъчнозадълженото лице и евентуално от трети лица доказателства.

133. Освен това, доколкото това данъчнозадължено лице е наясно, че тези доказателства не могат да се проверят при органите на страната, в която е установено разпределящото дружество, съответната държава-членка се оказва изправена пред увеличена опасност от нарушение на своето законодателство.

134. При тези условия не ми изглежда прекалено тази държава-членка да изключи възможността за ползване на разглежданото данъчно предимство в случаите, в които тя не е в състояние да извърши реална и ефективна проверка за спазването на условията, в зависимост от които нейният национален закон поставя това предимство.

135. Не смятам, че посочената от А съдебна практика, и по-специално споменатите по-горе решения по дело Baxter и др. и по дело Danner, противоречи на този анализ.

136. В съответствие с тази съдебна практика в рамките на Общността невъзможността или затрудненията на държава-членка да получи от друга държава-членка сведенията, необходими за проверка на предвидените от нейния национален закон условия, не обосновават пълното възпрепятстване на данъчнозадълженото лице само да докаже, че тези условия действително са изпълнени.

137. В рамките на Общността е възможно да се срещнат подобна невъзможност или подобни затруднения. Всъщност видяхме, че макар по силата на Директива 77/799 държава-членка да може да поиска от компетентния орган на друга държава-членка да ѝ предостави всяка информация, която тя счита за необходима, с оглед на преценката на точния размер на данъка върху дохода, дължим от определено данъчнозадължено лице съгласно нейното национално законодателство, тази възможност не е неограничена. По силата на член 8, параграф 1 от тази директива запитаната държава няма задължение за провеждане на разследвания или за предоставяне на информация, ако нейното законодателство или административна практика не разрешават на компетентния орган да провежда такива разследвания или да събира или използва такава информация за вътрешни цели на тази държава.

138. В тези случаи, в съответствие с установената съдебна практика, на държавите-членки не се разрешава да изключват a priori предоставянето на данъчно предимство като разглежданото по главното производство. Съдът напомня, че националните данъчни органи могат да изискват от данъчнозадълженото лице доказателствата, които считат за необходими, и съответно да отказват ползването на това предимство, ако тези доказателства не бъдат предоставени [40].

139. Следователно, ако в рамките на Общността се счита за непропорционално

40 — Вж. относно неотдавнашно прилагане Решение по дело Комисия/Дания, посочено по-горе (точка 54).

изключването a priori на такова данъчно предимство в случай на невъзможност за проверка на националните условия при друга държава, по мое мнение това е така, понеже този случай попада в рамките на изключението, предвидено в член 8 от Директива 77/799. Когато това изключение намира приложение, пречката за упражняване на свободите на движение, която би съставлявало изключването a priori на споменатото данъчно предимство, се оказва непропорционална, тъй като липсата на помощ от страна на държавата-членка, на чиято територия са осъществени операциите, попада сред допустимите ограничения на задължението за взаимопомощ, предвидено в Директива 77/799.

140. Ето защо тази съдебна практика е свързана с наличието на задължение за взаимопомощ, предвидено от тази директива, и с обстоятелството, че това задължение не е неограничено. Следователно по мое мнение тя не намира приложение в рамките на движения на капитали към и от трета страна, когато тази страна, която по дефиниция е извън приложното поле на Директива 77/799, изобщо не е поела задължение за взаимопомощ.

141. Също е мислимо съдебната практика, на която се позовава A, да се основава на обстоятелството, че благодарение на други приложими разпоредби на общностното право данъчнозадълженото лице е в състояние да предостави доказателства, които могат да съставляват надеждна и относима база за контрол.

142. В този смисъл в Решение по дело Baxter и др., посочено по-горе, към което препраща A, Съдът разглежда френския закон, който запазва възможността да се приспаднат от основата на изключителната вноска, дължима от фармацевтичните предприятия, разноските за изследователска дейност, направени във Франция. Това ограничение на възможността за приспадане на разходите за изследователска дейност препятства общностните предприятия, управляващи подразделение във Франция, да приспаднат разходите за изследователска дейност, направени в други държави-членки. Анализът на Съда установява ограничение на свободата на установяване. Френското правителство поддържа, че посоченото ограничение е необходимо, за да могат неговите данъчни органи да проверят дали разходите действително са направени и какво е естеството им.

143. Съдът застъпва становището, че това съображение не може да се възприеме и че не може да се изключи a priori възможността данъчнозадълженото лице да предостави относими оправдателни документи, позволяващи на френските данъчни органи да проверят дали разходите за изследователска дейност действително са направени в други държави-членки и какво е естеството им. Предвид позицията, защитавана от Комисията, са налице всички основания да се приеме, че Съдът е отчел обстоятелството, че данъчнозадълженото лице може да представи данни, получени от счетоводството на дружествата майки, установени в други държави-членки, и че тези данни могат да съставляват надеждна база за контрол,

тъй като е трябвало да бъдат изготвени в съответствие с Четвърта директива 76/660/ЕИО на Съвета [41] и Седма директива 83/349/ЕИО на Съвета [42].

144. Накратко, от това следва, че когато съществува задължение за взаимопомощ и до известна степен тъй като представените от данъчнозадълженото лице доказателства се обхващат от общностния правен ред, невъзможността те да се проверят при друга държава-членка не се счита за достатъчно съображение, за да бъде данъчнозадълженото лице напълно възпрепятствано да докаже, че действително изпълнява условията, в зависимост от които националният закон поставя предоставянето на разглежданото данъчно предимство.

145. Тази съдебна практика не намира приложение в рамките на движения на капитали с трети страни, които изобщо не са поели задължение за взаимопомощ и не са подчинени на общностното право [43].

146. Второто съображение, на което основавам позицията си, се отнася до необходимостта да се насърчават третите страни да сключват спогодби, предвиждащи обмен на сведения, с Общността или поне с държавите-членки.

147. Действително се установява, че общностният законодател е счел за необходимо да приеме Директива 77/799 с цел борба с практиките на данъчната измама и избягването на данъци, тъй като те могат да засегнат функционирането на общия

41 — Директива от 25 юли 1978 година, приета на основание член 54, параграф 3, буква ж) от Договора, относно годишните счетоводни отчети на някои видове дружества (ОВ L 222, стр. 11; Специално издание на български език, 2007 г., глава 17, том 1, стр. 21).

42 — Директива от 13 юни 1983 година приета на основание член 54, параграф 3, буква ж) от Договора, относно консолидираните счетоводни отчети (ОВ L 193, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 17, том 1, стр. 58).

43 — Освен това не смятам, че шведският закон би трябвало да се счита за непропорционален в случай на данъчнозадължено лице като А предвид обстоятелството, че разглежданото в главното производство освобождаване не се изключва, когато разпределящото дружество е установено в страна от ЕИП, която не членува в Съюза и поради това не е задължена да транспонира в националното си право Директива 77/799. В действителност не се установява Конфедерация Швейцария, която не е ратифицирала Споразумението за ЕИП, да е в съпоставимо положение с Република Исландия, Княжество Лихтенщайн и Кралство Норвегия. Република Исландия и Кралство Норвегия са сключили с Кралство Швеция многостранна спогодба относно административната помощ в областта на данъчното облагане, която съдържа разпоредби относно обмена на сведения и други правила за административна помощ в областта на данъчното облагане. Доколкото ми е известно Княжество Лихтенщайн не е сключвало подобна спогодба с Кралство Швеция. Следователно по мое мнение последното би било в правото си да изключи възможността да се ползват от разглежданото в главното производство освобождаване и дивидентите, разпределени от установените в Лихтенщайн дружества. Обстоятелството обаче, че тези дивиденти не са изключени от това освобождаване, не може да докаже, че шведският закон, що се отнася до дивидентите, разпределени от установено в Швейцария дружество, е непропорционален. Освен това положението на установено в Швейцария дружество не е съпоставимо с това на установено в Лихтенщайн дружество, доколкото тази държава, за разлика от Конфедерация Швейцария, е длъжна съгласно Споразумението за ЕИП да транспонира в своето национално право актовете, приети за прилагането на свободите на движение, а именно директивите относно хармонизирането на дружественото право, и по-специално директивите относно счетоводните отчети на дружествата (вж. приложение XXII към Споразумението за ЕИП).

пазар. Следователно на общностно ниво свободите на движение се придружават от система за взаимопомощ между компетентните органи на държавите-членки, предназначена да гарантира правилно определяне на данъците върху дохода и имуществото.

148. Тази загриженост се споделя и от договарящите държави в ОИСР, които в член 26 от модела на данъчна спогодба относно дохода и имуществото също предвиждат задължение за обмен на сведения, които изглеждат относими за осигуряване на спазването на националните данъчни закони.

149. Накрая, оказва се, че въпреки тези разпоредби данъчните измами се задълбочават и борбата с тази практика изисква или е изисквала да се подсилят средствата за действие на общностно [44] и международно [45] равнище.

150. Ако Съдът счита, че изключването на възможността да се ползва данъчно предимство в рамките на движения на капитали с трета страна, която не е сключила спогодба, предвиждаща обмен на сведения със съответната държава-членка, е непропорционална мярка, Общността и държавите-членки неизбежно биха загубили средството за оказване на натиск, което може да подтикне третите страни да поемат такива задължения. Това би затруднило борбата с данъчните измами и би нарушило равновесието в ущърб на Общността.

151. От своя страна застъпвам становището, че това средство за оказване на натиск е необходимо в борбата с данъчната измама и избягването на данъци и член 56 ЕО, що се отнася до движенията на капитали към и от трети страни, трябва да се схваща като условна либерализация. Ето защо държавите-членки по мое мнение са в правото си да подчинят тази либерализация на условието тези страни да се задължат да провеждат със своите национални органи административно сътрудничество и взаимопомощ на същото ниво като това, което е задължително в рамките на Общността по силата на Директива 77/799.

152. Това изискване ми изглежда приемливо и от гледна точка на обстоятелството, че по силата на ограничението, посочено в член 8 от тази директива, тя налага на държавите-членки задължението да спазват в известен смисъл „принцип на еквивалентност“, което означава, че за да се гарантира правилно определяне на дължимия на запитващата

44 — Вж. в това отношение Съобщение на Комисията до Съвета, Европейския парламент и Европейския икономически и социален комитет относно необходимостта от разработване на координирана стратегия за засилване на борбата с данъчните измами (COM(2006)254 окончателен).

45 — Вж. внесените в член 26 от модела на данъчна спогодба на ОИСР изменения, одобрени от Комитета по данъчни въпроси на ОИСР на 1 юни 2004 г.

държава данък, те са длъжни да проведат в нейна полза същите разследвания, които биха имали право да направят за прилагането на своето законодателство, а не да извършат действия, които тяхното законодателство или административна практика не им разрешават [46].

153. Предвид изложените съображения застъпвам становището, че законодателство, по силата на което поставеното в зависимост от няколко условия освобождаване от данък върху дохода на дивидентите, разпределени под формата на акции в дъщерно дружество, може да се предостави само ако разпределящото дружество майка е установено в страна от ЕИП или в държава, с която държавата-членка е сключила данъчна спогодба, съдържаща разпоредба, която предвижда обмен на сведения, може да се обоснове от необходимостта да се гарантира ефективност на данъчния контрол.

154. За този извод обаче трябва да се въведе едно условие. Подобна обосновка може да се възприеме единствено ако съответната държава-членка не е в състояние сама да провери дали са спазени условията, в зависимост от които нейният национален закон поставя предоставянето на разглежданото данъчно предимство. Ясно е, че ако националните данъчни органи са в състояние да извършат такава проверка със собствени средства, липсата на спогодба, предвиждаща обмен на сведения със съответната трета страна, не препятства държавата-членка да извърши реален и ефективен контрол относно спазването на своя закон.

155. В случая Skatteverket, както и шведското правителство твърдят, че националните данъчни органи не са били в състояние да проверят спазването на първото, третото, четвъртото и последното условие от шведския закон. По мое мнение този въпрос е свързан с преценка на фактите, която е от компетентността на националния съд. Следователно може да се приеме, че разглежданото ограничение е в съответствие с членове 56 ЕО и 58 ЕО само ако националният съд установи, че тези условия не могат да се проверят от шведските данъчни органи с техни собствени средства и е необходима информация, която единствено компетентните органи на страната по установяване на разпределящото дружество са в състояние да получат.

156. Предвид изложените съображения предлагам да преюдициалния въпрос да се отговори, че членове 56 ЕО и 58 ЕО трябва да се тълкуват в смисъл, че законодателство, по силата на което освобождаването от данък върху дохода на дивидентите, разпределени под формата на акции в дъщерно дружество, може да се предостави само ако разпределящото дружество майка е установено в страна от ЕИП или в държава, с която държавата-членка е сключила данъчна спогодба, съдържаща разпоредба, която предвижда обмен на сведения, съставлява ограничение на движение на капитали. Такова ограничение е обосновано поради

46 — Това ограничение е ясно потвърдено от Директива 2004/56/ЕО на Съвета от 21 април 2004 година за изменение на Директива 77/799 (ОВ L 127, стр. 70; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 125).

необходимостта да се гарантира ефективността на данъчния контрол, ако освобождаването е поставено в зависимост от условия, които не могат да се проверят от националните данъчни органи с техни собствени средства, и е необходима информация, която единствено компетентните органи на страната по установяване на разпределящото дружество са в състояние да получат.

IV — Заключение

157. С оглед на изложените по-горе съображения предлагам на Съда да отговори на поставения от Regeringsrätten преюдициален въпрос по следния начин:

„Членове 56 ЕО и 58 ЕО трябва да се тълкуват в смисъл, че законодателство, по силата на което освобождаването от данък върху дохода на дивидентите, разпределени под формата на акции в дъщерно дружество, може да се предостави само ако разпределящото дружество майка е установено в страна от Европейското икономическо пространство или в държава, с която държавата-членка е сключила данъчна спогодба, съдържаща разпоредба, която предвижда обмен на сведения, съставлява ограничение на движение на капитали.

Такова ограничение е обосновано поради необходимостта да се гарантира ефективността на данъчния контрол, ако освобождаването е поставено в зависимост от условия, които не могат да се проверят от националните данъчни органи с техни собствени средства, и е необходима информация, която единствено компетентните органи на страната по установяване на разпределящото дружество са в състояние да получат.“