

Sprawa C-319/02

Postępowanie wszczęte na żądanie Petriego Manninena

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Korkein hallinto-oikeus)

Podatek dochodowy – Zaliczenie na poczet podatku dotyczący dywidend wypłaconych przez spółki fińskie – Artykuły 56 i 58 WE – Spójność systemu podatkowego

Streszczenie wyroku

Swobodny przepływ kapitału – Ograniczenia – Zaliczenie na poczet podatku przyznane podatnikom w zakresie dywidend wypłaconych przez spółki akcyjne – Ograniczenia nałożone na spółki krajowe – Niedopuszczalność – Względy uzasadniające – Brak

(art. 56 WE i 58 WE)

Artykuły 56 i 58 WE sprzeciwiają się regulacji, na mocy której osoba podlegająca nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w jednym Państwie Członkowskim jest pozbawiona prawa do zaliczenia na poczet podatku w odniesieniu do dywidend wypłaconych jej przez spółki akcyjne, poprzez zaliczenie podatku dochodowego od osób prawnych należnego od spółki na poczet podatku od dochodów kapitałowych należnego od akcjonariusza, jeżeli spółki te nie mają siedziby w tym państwie.

Taka regulacja podatkowa stanowi ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału, albowiem jej skutkiem jest powstrzymanie osób podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w danym Państwie Członkowskim od inwestowania swoich kapitałów w spółki mające siedzibę w innym Państwie Członkowskim; ma ona również skutek ograniczający dla spółek mających siedzibę w innych Państwach Członkowskich, gdy jest dla nich przeszkodą w gromadzeniu kapitałów w danym Państwie Członkowskim.

Rzeczona regulacja nie może znaleźć uzasadnienia w obiektywnej odmiennoci sytuacji takiej, która byłaby podstawą odmiennego traktowania podatkowego zgodnie z art. 58 ust. 1 lit. a) WE. Mając bowiem na uwadze regulację podatkową, która zmierza do uniknięcia podwójnego opodatkowania – podatkiem dochodowym od osób prawnych, a następnie podatkiem dochodowym – zysków wypłaconych przez spółkę, na której rzecz dokonano inwestycji, akcjonariusze podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w danym Państwie Członkowskim znajdują się w sytuacji porównywalnej, niezależnie od tego, czy pobierają dywidendy od spółki z siedzibą w tym Państwie Członkowskim, czy też spółki mającej siedzibę w innym Państwie Członkowskim, albowiem w obydwu przypadkach dywidendy – pomijając zaliczenie na poczet podatku – mogą być poddane podwójnemu opodatkowaniu.

Ponadto owa regulacja podatkowa nie może być postrzegana jako wyraz zasady terytorialności, skoro zasada ta nie sprzeciwia się uprawnieniu do zaliczenia na poczet podatku w odniesieniu do dywidend wypłaconych przez spółki mające siedzibę w innych Państwach Członkowskich. W każdym razie w świetle art. 58 ust. 1 lit. a) WE zasada terytorialności nie może uzasadniać odmiennego traktowania dywidend wypłaconych przez spółki z siedzibą w danym Państwie Członkowskim oraz dywidend wypłaconych przez spółki mające siedzibę w innym Państwie Członkowskim, jeżeli kategorie dywidend objęte tym odmiennym traktowaniem znajdują się w takiej samej obiektywnej sytuacji.

Nadto nawet jeżeli ta regulacja podatkowa opiera się na związku między ulgą podatkową a pobranym podatkiem uzupełniającym, ponieważ uprawnienie do zaliczenia na poczet podatku przyznane akcjonariuszowi podlegającemu nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w danym Państwie Członkowskim jest obliczane w zależności od podatku dochodowego od osób prawnych należnego od spółki z siedzibą w tym Państwie Członkowskim od wypłaconych przez nią zysków, regulacja taka nie wydaje się być konieczna dla zachowania spójności krajowego systemu podatkowego. Uwzględniając bowiem cel, jakim jest unikanie podwójnego opodatkowania, przyznanie akcjonariuszowi posiadającemu akcje spółki z siedzibą w innym Państwie Członkowskim zaliczenia na poczet podatku, które byłoby ustalane w zależności od podatku należnego przez nią z tytułu podatku od osób prawnych w tym ostatnim Państwie Członkowskim, nie podważałoby spójności krajowego systemu podatkowego i stanowiłoby środek mniej ograniczający swobodny przepływ kapitału.

Co się za to tyczy obniżenia wpływów podatkowych z tytułu dywidend wypłaconych przez spółki mające siedzibę w innym Państwie Członkowskim, to nie może ono być postrzegane jako wzgląd nadrzędnego interesu ogólnego, na który można by się powołać w celu uzasadnienia przepisu co do zasady niezgodnego z podstawową swobodą.

(por. pkt 20, 22-24, 32-36, 38-39, 44-46, 49, 55 oraz sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 7 września 2004 r. (*)

Podatek dochodowy – Zaliczenie na poczet podatku dotyczący dywidend wypłaconych przez spółki fińskie – Artykuły 56 i 58 WE – Spójność systemu podatkowego

W sprawie C-319/02

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym,

złożony przez Korkein hallinto-oikeus (Finlandia) postanowieniem z dnia 10 września 2002 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 12 września 2002 r., w postępowaniu wszczętym na żądanie

Petriego Manninena,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: V. Skouris, Prezes, P. Jann, C. W. A. Timmermans, C. Gulmann, J. P. Puissechot, J. N. Cunha Rodrigues, prezesi izb, R. Schintgen, F. Macken, N. Colneric, S. von Bahr i K. Lenaerts (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 17 lutego 2004 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- przez P. Manninena w imieniu własnym,
- w imieniu rządu fińskiego przez E. Bygglin i T. Pynnä, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu francuskiego przez G. de Bergues'a i D. Petruscha, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez K. Manjiego, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez M. Hoskinsa, barrister,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala i I. Koskinena, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 18 marca 2004 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 56 i 58 WE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania wszczętego przed Korkein hallinto-oikeus na podstawie P. Manninena, w którym zakwestionował on zgodność fińskiej regulacji podatkowej dotyczącej opodatkowania dywidend (zwanej dalej „fińską regulacją podatkową”) z prawem wspólnotowym.

Ramy prawne

Prawo wspólnotowe

3 Artykuł 56 ust. 1 WE stanowi:

„W ramach postanowień niniejszego rozdziału zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału między Państwami Członkowskimi oraz między Państwami Członkowskimi a państwami trzecimi”.

4 Artykuł 58 ust. 1 WE przewiduje:

„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 [...]”.

5 Artykuł 58 ust. 3 WE stanowi:

„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”.

Prawo fińskie

6 Zgodnie z art. 32 tuloverolaki (ustawy o podatku dochodowym) (1535/1992) dywidendy pobierane przez osobę podlegającą nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Finlandii od spółki fińskiej lub zagranicznej notowanej na giełdzie podlegają opodatkowaniu jako dochody kapitałowe.

7 Zgodnie z art. 124 tuloverolaki, w brzmieniu zmienionym przez ustawę 1459/2001, dochody kapitałowe podlegają podatkowi, którego stawka wynosi 29 %.

8 Spółki mające siedzibę w Finlandii płać od swoich dochodów podatek, którego stawka wynosi również 29 %. W celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu dochodów pochodzących z wypłaty dywidendy art. 4 akapit pierwszy laki yhtiöveron hyvityksestä (ustawy o zaliczeniu na poczet podatku) (1232/1988), w brzmieniu zmienionym ustawą 1224/1999, przyznaje akcjonariuszom prawo do zaliczenia na poczet podatku 29/71 kwoty dywidend, które otrzymali w danym roku podatkowym.

9 Zgodnie z art. 4 ust. 2 ustawy o zaliczeniu na poczet podatku, w brzmieniu zmienionym przez ustawę 1224/1999, dywidenda i zaliczenie na poczet podatku stanowi dochód akcjonariusza podlegający opodatkowaniu. Uprawnienie do zaliczenia na poczet podatku skutkuje tym, że podatek ogółem obciążający zysk wypłacony przez spółkę notowaną na giełdzie opiewa na 29 %.

10 Na mocy art. 1 ustawy o zaliczeniu na poczet podatku zaliczenie na poczet podatku stosuje się wyjątkowo do dywidend wypłaconych przez spółki fińskie osobom podlegającym nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Finlandii.

11 Jeżeli okaże się, że podatek zapłacony przez spółkę fińską z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych jest niższy niż 29/71 kwoty dywidend, co do których podjęto decyzję o wypłacie w danym roku podatkowym, różnica zgodnie z art. 9 ustawy o zaliczeniu na poczet podatku, w brzmieniu zmienionym przez ustawę 1542/1992, obciąża tę spółkę w postaci podatku uzupełniającego.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

12 P. Manninen jest objęty nieograniczonym obowiązkiem podatkowym w Finlandii. Posiada on akcje spółki szwedzkiej notowanej na giełdzie w Sztokholmie (Szwecja).

13 Zyski wypłacone P. Manninenowi przez tę szwedzką spółkę w postaci dywidend zostały opodatkowane w Szwecji podatkiem dochodowym od osób prawnych. Dywidendy podlegają w Szwecji również opodatkowaniu, w drodze podatku potrącanego u źródła, podatkiem od dochodów kapitałowych. Ponieważ dywidendy wypłacone przez spółki zagraniczne podatnikom fińskim nie dają prawa do zaliczenia na poczet podatku w Finlandii, podlegają one w tym Państwie Członkowskim podatkowi od dochodów kapitałowych, którego stawka wynosi 29 %. Niemniej

jednak zgodnie z zawartymi umowami (26/1997) o unikaniu podwójnego opodatkowania w dziedzinie podatku dochodowego i podatku majątkowego, podatek u źródła pobrany w Szwecji, którego stawka nie może przekraczać 15 % na mocy art. 10 tej umowy, podlega odliczeniu od podatku od dochodów kapitałowych należnego przez akcjonariuszy podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Finlandii.

14 W dniu 23 listopada 2000 r. P. Manninen złożył wniosek do keskusverolautakunta (centralna komisja podatkowa) w celu rozstrzygnięcia, czy wobec art. 56 WE i 58 WE dywidendy, które otrzymuje od spółki szwedzkiej, podlegają opodatkowaniu w Finlandii.

15 W decyzji wydanej w trybie prejudycjalnym w dniu 7 lutego 2001 r. keskusverolautakunta orzekł, że P. Manninen nie jest uprawniony do zaliczenia na poczet podatku w zakresie dywidend, które zostały mu wypłacone przez spółkę szwedzką.

16 P. Manninen wniosł odwołanie od tej decyzji do Korkein hallinto-oikeus (najwyższy sąd administracyjny).

17 W tych okolicznościach Korkein hallinto-oikeus postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 56 WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on takiemu systemowi zaliczenia na poczet podatku jak opisany [w pkt 6-11 niniejszego wyroku] system fiński, w którym osoba podlegająca nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Finlandii jest z tytułu dywidend wypłaconych jej przez krajową spółkę akcyjną uprawniona do zaliczenia na poczet podatku, ale nie [jest uprawniona do niego] z tytułu dywidend otrzymanych od spółki akcyjnej zarejestrowanej w Szwecji?

2) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, czy art. 58 WE można interpretować w ten sposób, że postanowienia art. 56 WE nie ograniczają prawa Finlandii do stosowania odpowiednich przepisów ustawy o zaliczeniu na poczet podatku, ponieważ uprawnienie do zaliczenia na poczet podatku jest uzależnione od zapłaty w Finlandii przez spółkę dokonujących wypłat dywidend odpowiedniego podatku lub podatku uzupełniającego, co nie ma miejsca w przypadku dywidend wypłaconych przez spółkę zagraniczną, gdzie opodatkowanie w ogóle nie występuje”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

18 W swoich pytaniach, które należy rozpatrzeć oddzielnie, sąd krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 56 i 58 WE sprzeciwiają się takiej regulacji jak w postępowaniu przed sądem krajowym, na mocy której uprawnienie osoby podlegającej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Państwie Członkowskim do skorzystania z zaliczenia na poczet podatku jest wyłączone w odniesieniu do dywidend wypłaconych jej przez spółki akcyjne, jeżeli spółki te nie mają siedziby w tym państwie.

19 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, mimo że opodatkowanie bezpośrednio podlega kompetencji Państw Członkowskich, muszą one wykonywać swoje uprawnienia w poszanowaniu prawa wspólnotowego (wyroki z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-80/94 Wielockx, Rec. str. I-2493, pkt 16, z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, Rec. str. I-4695, pkt 19 i z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie C-311/97 Royal Bank of Scotland, Rec. str. I-2651, pkt 19).

20 W kwestii tego, czy regulacja podatkowa taka jak w postępowaniu przed sądem krajowym prowadzi do ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału w rozumieniu art. 56 WE, należy

stwierdzi?, że zaliczenie na poczet podatku przewidziane przez regulację fińską ma na celu uniknięcie podwójnego opodatkowania zysków spółek wypłacanych akcjonariuszom poprzez zaliczenie podatku dochodowego od osób prawnych należnego od spółki wypłacającej dywidendy na poczet podatku od dochodów kapitałowych należnego od akcjonariusza. W efekcie takiego systemu ostatecznie dywidendy nie są już opodatkowane u akcjonariusza. Ponieważ zaliczenie na poczet podatku ma zastosowanie wyłącznie w odniesieniu do dywidend wypłacanych przez spółki z siedzibą w Finlandii, regulacja ta traktuje gorzej osoby podlegające nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Finlandii, które otrzymają dywidendy spółek mających siedzibę w innych Państwach Członkowskich, dla których stawka opodatkowania podatkiem dochodowym od dochodów kapitałowych wynosi 29 %.

21 Nie ulega wątpliwości, że umowa podatkowa zawarta między krajami Rady Nordyckiej i mająca na celu unikanie podwójnego opodatkowania nie eliminuje tego niekorzystnego traktowania. Umowa ta nie przewiduje bowiem żadnego systemu zaliczenia podatku należnego z tytułu podatku od osób prawnych na podatek należny z tytułu podatku dochodowego od dochodów kapitałowych. Ma ona jedynie na celu zniwelowanie skutków podwójnego opodatkowania akcjonariusza z tytułu tego ostatniego podatku.

22 Wynika z tego, że skutkiem fińskiej regulacji podatkowej jest powstrzymanie osób podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Finlandii od inwestowania swoich kapitałów w spółki mające siedzibę w innym Państwie Członkowskim.

23 Wspomniana regulacja ma również skutek ograniczający dla spółek mających siedzibę w innych Państwach Członkowskich, gdy jest dla nich przeszkodą w gromadzeniu kapitałów w Finlandii. Ponieważ dochody z kapitałów niepochodzące z Finlandii są traktowane podatkowo w sposób mniej korzystny od dywidend wypłacanych przez spółki z siedzibą w Finlandii, akcje spółek mających siedzibę w innych Państwach Członkowskich są dla inwestorów mających miejsce zamieszkania w Finlandii mniej atrakcyjne niż akcje spółek mających siedzibę w tym Państwie Członkowskim (zob. wyroki z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie Verkooijen, C-35/98, Rec. str. I-4071, pkt 35 i z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie C-334/02 Komisja przeciwko Francji, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 24).

24 Z powyższego wynika, że taka regulacja, jak w sprawie przed sądem krajowym, stanowi ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału zakazane co do zasady przez art. 56 WE.

25 Niemniej jednak należy zbadać, czy to ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału może być uzasadnione w świetle postanowień Traktatu WE.

26 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 58 ust. 1 lit. a) WE „artykuł 56 nie narusza prawa Państw Członkowskich do stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału”.

27 Zdaniem rzędów fińskiego, francuskiego i Zjednoczonego Królestwa z postanowienia tego wynika wyrażenie, że Państwa Członkowskie mają prawo zastrzec korzyści płynące z zaliczenia na poczet podatku wyłącznie dla dywidend wypłacanych przez spółki mające siedzibę na ich terytorium.

28 W tym względzie należy przypomnieć, że art. 58 ust. 1 lit. a) WE, który jako odstępstwo od podstawowej zasady swobodnego przepływu kapitału powinien podlegać wykładni ścisłej, nie może być interpretowany w ten sposób, że każda regulacja podatkowa wprowadzająca rozróżnienie między podatnikami w zależności od miejsca, w którym inwestują swój kapitał, jest automatycznie zgodna z Traktatem. Odstępstwo przewidziane w art. 58 ust. 1 lit. a) WE samo

bowiem jest ograniczone przez art. 58 ust. 3 WE, który stanowi, że przepisy krajowe określone w ust. 1 „nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płaćności w rozumieniu artykułu 56”.

29 Należy więc odróżnić odmienne traktowanie dozwolone na mocy art. 58 ust. 1 lit. a) WE od arbitralnej dyskryminacji zakazanej przez ust. 3 tego artykułu. Z orzecznictwa wynika bowiem, że taka krajowa regulacja podatkowa, jak w postępowaniu przed sądem krajowym, która w odniesieniu do osoby podlegającej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w danym Państwie Członkowskim wprowadza rozróżnienie między dochodami z dywidend krajowych i z dywidend zagranicznych, może zostać uznana za zgodną z postanowieniami Traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału jedynie wtedy, gdy odmienne traktowanie dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne lub gdy jest ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego takimi jak konieczność ochrony spójności systemu podatkowego (ww. wyrok w sprawie Verkooijen, pkt 43). Ponadto aby odmienne traktowanie różnych kategorii dywidend było uzasadnione, nie powinno ono wykraczać poza to, co jest niezbędnym dla osiągnięcia celu, któremu służy dana regulacja.

30 Rząd fiński, francuski i Zjednoczonego Królestwa uważają, po pierwsze, że wypłacone dywidendy mają zdecydowanie różne cechy w zależności od tego, czy pochodzą od spółek fińskich czy innych. Rząd te podnosi w tym względzie, że odmiennie od zysków wypłacanych przez spółki zagraniczne zyski wypłacone w postaci dywidendy przez spółki z siedzibą w Finlandii podlegają w tym Państwie Członkowskim podatkowi od osób prawnych, który daje prawo akcjonariuszowi podlegającemu nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Finlandii do zaliczenia na poczet podatku. Odmienne traktowanie dywidend wypłacanych przez spółki, które mają siedzibę w tym państwie, oraz dywidend wypłacanych przez spółki, które nie spełniają tego warunku, jest zatem uzasadnione w świetle art. 58 ust. 1 lit. a) WE.

31 Rząd francuski podnosi również, że fińska regulacja podatkowa jest zgodna z zasadą terytorialności i nie może z tego powodu być postrzegana jako sprzeczna z postanowieniami Traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału (wyrok z dnia 15 maja 1997 r. w sprawie C-250/95 Futura Participations i Singer, Rec. str. I-2471, pkt 18-22).

32 W tym względzie należy zbadać, czy zgodnie z art. 58 ust. 1 lit. a) WE odmienne traktowanie akcjonariusza podlegającego nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Finlandii w zależności od tego, czy pobiera dywidendy spółek mających siedzibę w tym Państwie Członkowskim, czy spółek z siedzibą w innym Państwie Członkowskim, odnosi się do sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne.

33 Należy przypomnieć, że fińska regulacja podatkowa ma na celu uniknięcie podwójnego opodatkowania zysków spółek poprzez przyznanie akcjonariuszowi pobierającemu dywidendy ulgi podatkowej związanej z uwzględnieniem podatku należnego od spółki wypłacającej dywidendy z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych.

34 W świetle takiej regulacji sytuacja osób podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Finlandii może być wprowadzić różnicę w zależności od miejsca, w którym inwestuje swój kapitał. Może być tak w szczególności, w przypadku gdy ustawodawstwo podatkowe Państwa Członkowskiego, w którym dokonywane są inwestycje, eliminuje już ryzyko podwójnego opodatkowania zysków spółek wypłacanych w postaci dywidend w ten sposób, że przykładowo opodatkowuje podatkiem dochodowym od osób prawnych jedynie niewypłacone zyski danego przedsiębiorstwa.

35 Nie ma to jednak miejsca w niniejszym przypadku. Jak wynika bowiem z postanowienia odsyłającego, zarówno dywidendy wypłacone przez spółkę z siedzibą w Finlandii, jak te?

dywidendy wypłacone przez spółkę mającą siedzibę w Szwecji, pomijając zaliczenie na poczet podatku, mogą być poddane podwójnemu opodatkowaniu. W obu tych przypadkach dochody podlegają najpierw podatkowi dochodowemu od osób prawnych, a następnie – w zakresie, w jakim wypłacone są w postaci dywidend – podatkowi dochodowemu ich odbiorców.

36 Jeżeli osoba podlegająca nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Finlandii zainwestuje kapitał w spółkę z siedzibą w Szwecji, to nie umożliwia jej to uniknięcia podwójnego opodatkowania zysków wypłaconych przez spółkę, na której rzecz dokonano inwestycji. Wobec regulacji podatkowej, która uwzględnia podatek należny od spółki z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania wypłaconych zysków, akcjonariusze podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Finlandii znajdują się w sytuacji porównywalnej, niezależnie od tego, czy pobierają dywidendy od spółki z siedzibą w tym Państwie Członkowskim, czy też spółki mającej siedzibę w Szwecji.

37 Wynika z tego, że fińska regulacja podatkowa uzależnia uprawnienie do zaliczenia na poczet podatku od tego, czy dywidendy są wypłacone przez spółki z siedzibą w Finlandii, chociaż akcjonariusze podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Finlandii znajdują się w sytuacji porównywalnej, niezależnie od tego, czy pobierają dywidendy spółek z siedzibą w tym Państwie Członkowskim, czy też spółek z siedzibą w innych Państwach Członkowskich (zob. podobnie wyroki z dnia 27 czerwca 1996 r. w sprawie C-107/94 Asscher, Rec. str. I-3089, pkt 41-49 i z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-234/01 Gerritse, Rec. str. I-5933, pkt 47-54).

38 Poza tym, w odróżnieniu od ustawodawstwa białego przedmiotem postępowania zakozonego ww. wyrokiem w sprawie Futura Participations i Singer, fińska regulacja podatkowa nie może być postrzegana jako wyraz zasady terytorialności. Jak bowiem słusznie podnosi rzecznik generalny w pkt 42 opinii, zasada ta nie sprzeciwia się uprawnieniu do zaliczenia na poczet podatku osobie podlegającej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Finlandii w odniesieniu do dywidend wypłaconych przez spółki mające siedzibę w innych Państwach Członkowskich (zob. ww. wyrok w sprawie Futura Participations i Singer, pkt 18-22).

39 W każdym razie w świetle art. 58 ust. 1 lit. a) WE zasada terytorialności nie może uzasadniać odmiennego traktowania dywidend wypłaconych przez spółki z siedzibą w Finlandii oraz dywidend wypłaconych przez spółki mające siedzibę w innym Państwie Członkowskim, jeżeli kategorie dywidend objęte tym odmiennym traktowaniem znajdują się w takiej samej obiektywnej sytuacji.

40 Również fiński, francuski i Zjednoczonego Królestwa podnoszą, po drugie, że fińska regulacja podatkowa jest obiektywnie uzasadniona koniecznością zapewnienia spójności krajowego systemu podatkowego (wyroki z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. str. I-249 i w sprawie C-300/90 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. I-305). W szczególności podnoszą one, że w odróżnieniu od systemu podatkowego analizowanego w postępowaniu, w którym zapadł ww. wyrok w sprawie Verkooijen, w postępowaniu przed sądem krajowym ma miejsce bezpośredni związek pomiędzy opodatkowaniem zysków spółki i uprawnieniem do zaliczenia na poczet podatku przyznanym akcjonariuszowi pobierającemu dywidendy. Zaliczenie na poczet podatku może być bowiem przyznane akcjonariuszowi jedynie pod warunkiem, że spółka ta faktycznie uiściła podatek od swoich dochodów. Jeżeli podatek ten nie pokrywa minimalnego podatku od wypłaconych dywidend, dana spółka jest zobowiązana do zapłaty podatku uzupełniającego.

41 Również fiński dodaje, że jeżeli należałoby przyznać zaliczenie na poczet podatku osobom pobierającym dywidendy wypłacone przez spółkę szwedzką akcjonariuszom podlegającym nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Finlandii, wadze tego Państwa

Członkowskiego bybyby zobowiązane do przyznania ulgi podatkowej z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, który nie zostałby pobrany przez to państwo, co podważałoby spójność krajowego systemu podatkowego.

42 W tym względzie należy przypomnieć, że w pkt 28 ww. wyroku w sprawie Bachmann i w pkt 21 ww. wyroku w sprawie Komisja przeciwko Belgii Trybunał przyznał, że konieczność ochrony spójności systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenie w wykonywaniu podstawowych swobód zagwarantowanych przez Traktat. Niemniej jednak, aby argument oparty na takim uzasadnieniu został przyjęty, należy wykazać istnienie bezpośredniego związku między daną ulgą podatkową a kompensatą tej ulgi za pomoc określonego obciążenia podatkowego (zob. podobnie wyrok z dnia 14 listopada 1995 r. w sprawie C-484/93 Svensson i Gustavsson, Rec. str. I-3955, pkt 18, ww. wyrok w sprawie Asscher, pkt 58, ww. wyrok w sprawie ICI, pkt 29, wyrok z dnia 28 października 1999 r. w sprawie C-55/98 Vestergaard, Rec. str. I-7641, pkt 24 oraz wyrok z dnia 21 listopada 2002 r. w sprawie C-436/00 X i Y, Rec. str. I-10829, pkt 52). Jak wynika z pkt 21-23 ww. wyroku w sprawie Bachmann i pkt 14-16 ww. wyroku w sprawie Komisja przeciwko Belgii, wyroki te oparte są na stwierdzeniu, że w prawie belgijskim w przypadku danego podatnika podatku dochodowego istnieje bezpośredni związek między możliwością odliczenia składek ubezpieczeniowych od dochodu podlegającego opodatkowaniu a późniejszym opodatkowaniem kwot wypłaconych przez ubezpieczycieli.

43 Należy również przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem argument dotyczący konieczności zachowania spójności systemu podatkowego powinien być zbadany w świetle celu, któremu służy dana regulacja podatkowa (zob. wyrok z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C-9/02 De Lasteyrie du Saillant, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 67).

44 Jak już zaznaczono w pkt 33 niniejszego wyroku, fińska regulacja podatkowa ma na celu uniknięcie podwójnego opodatkowania zysków spółek, które są wypłacane akcjonariuszom. Cel ten zostaje osiągnięty poprzez przyznanie akcjonariuszowi zaliczenia na poczet podatku obliczanego na podstawie stawki opodatkowania zysku spółek z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych (zob. pkt 8 niniejszego wyroku). Z uwagi na taką samą, wynoszącą 29 % stawkę opodatkowania zysków spółek i dochodów kapitałowych ten system podatkowy prowadzi ostatecznie do opodatkowania, wyrażonego w odniesieniu do spółek z siedzibą w Finlandii, zysków wypłaconych przez nie akcjonariuszom podlegającym nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Finlandii, wskutek czego ci ostatni po prostu zostają zwolnieni z podatku od pobranych dywidend. Jeżeli okaże się, że podatek uiszczony przez spółkę fińską wypłacony dywidendy jest niższy od kwoty podlegającej zaliczeniu na poczet podatku, różnica ta obciąża tę spółkę w postaci podatku uzupełniającego.

45 Nawet jeżeli ta regulacja podatkowa opiera się zatem na związku między ulgą podatkową a pobranym podatkiem uzupełniającym, ponieważ uprawnienie do zaliczenia na poczet podatku przyznane akcjonariuszowi podlegającemu nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Finlandii jest obliczane w zależności od podatku dochodowego od osób prawnych należnego od spółki z siedzibą w tym Państwie Członkowskim od wypłaconych przez nią zysków, regulacja taka nie wydaje się być konieczna dla zachowania spójności fińskiego systemu podatkowego.

46 Uwzględniając cel fińskiej regulacji podatkowej, spójność wspomnianego systemu podatkowego jest bowiem zapewniona, o ile zostanie utrzymana zależność pomiędzy ulgą podatkową przyznaną akcjonariuszowi a podatkiem należnym z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych. Stąd w przypadku takim jak w postępowaniu przed sądem krajowym przyznanie akcjonariuszowi podlegającemu nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Finlandii i posiadającemu akcje spółki z siedzibą w Szwecji zaliczenia na poczet podatku, które bybyby ustalane w zależności od podatku należnego przez nią z tytułu podatku od osób prawnych w tym

ostatnim Państwie Członkowskim, nie podważałyby spójności fińskiego systemu podatkowego i stanowiłyby środek mniej ograniczający swobodny przepływ kapitału niż środek przewidziany przez fiską regulację podatkową.

47 Należy podkreślić ponadto, że w postępowaniach, w których zapadły ww. wyroki w sprawie Bachmann i w sprawie Komisja przeciwko Belgii, celem przepisów podatkowych było również uniknięcie podwójnego opodatkowania. Mianowicie przyznana osobom fizycznym możliwość odliczenia od ich dochodów podlegających opodatkowaniu składek opłacanych w ramach umów ubezpieczenia na życie – co w ostateczności oznaczało nieopodatkowanie dochodów przeznaczonych na opłacenie tych składek – była uzasadniona tym, że kapitał zgromadzony z tych składek zostanie później opodatkowany u jego posiadaczy. W takim systemie unikano podwójnego opodatkowania w drodze przesunięcia jedynego należnego opodatkowania na chwilę, w której dokonywano wypłaty kapitału zgromadzonego dzięki składkom zwolnionym z opodatkowania. Spójność systemu podatkowego wymagała, aby belgijskie wadze podatkowe, jeżeli miały dopuścić możliwość odliczenia składek na ubezpieczenie na życie od dochodów podlegających opodatkowaniu, były pewne, że kapitał wypłacony przez spółki ubezpieczeniowe w chwili wygaśnięcia umowy faktycznie zostanie później opodatkowany. W takim względzie Trybunał orzekł, że nie było środków mniej ograniczających niż środki, które stanowiły przedmiot postępowania, w których zapadły wyroki we wspomnianych sprawach Bachmann i Komisja przeciwko Belgii, które byłyby odpowiednie dla zachowania spójności danego systemu podatkowego.

48 W postępowaniu przed sądem krajowym kontekst faktyczny jest jednak inny. Mianowicie, w chwili kiedy akcjonariusz podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Finlandii otrzymuje dywidendy, wypłacone w ten sposób zyski są już opodatkowane z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, niezależnie od tego, czy te dywidendy pochodzą od spółek fińskich czy szwedzkich. Cel fińskiej regulacji podatkowej, jakim jest eliminacja podwójnego opodatkowania zysków wypłaconych w postaci dywidendy, może być osiągnięty poprzez przyznanie zaliczenia na poczet podatku również w odniesieniu do zysków wypłaconych w ten sposób przez spółki szwedzkie osobom podlegającym nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Finlandii.

49 Przyznanie zaliczenia na poczet podatku w odniesieniu do podatku dochodowego od osób prawnych należy w innym Państwie Członkowskim prowadzić do obniżenia wpływów podatkowych Republiki Finlandii z tytułu dywidend wypłaconych przez spółki mające siedzibę w innym Państwie Członkowskim. Niemniej jednak z utrwalonego orzecznictwa wynika, że obniżenie wpływów podatkowych nie może być postrzegane jako względnego interesu ogólnego, na który można by się powołać w celu uzasadnienia przepisu co do zasady niezgodnego z podstawową swobodą (ww. wyrok w sprawie Verkooijen, pkt 59, wyrok z dnia 3 października 2002 r. w sprawie C-136/00 Danner, Rec. str. I-8147, pkt 56 oraz ww. wyrok w sprawie X i Y, pkt 50).

50 Podczas rozprawy rzędy fiński i Zjednoczonego Królestwa przytoczyły różne praktyczne przeszkody, sprzeciwiające się przyznaniu akcjonariuszowi podlegającemu nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Finlandii zaliczenia na poczet podatku, które odpowiadałoby podatkowi dochodowemu od osób prawnych należnego od spółki z siedzibą w innym Państwie Członkowskim. Zaznaczyły one, że postanowienia Traktatu dotyczącego swobodnego przepływu kapitału znajdują zastosowanie nie tylko do przepływu kapitału między Państwami Członkowskimi, lecz również do przepływów kapitału między Państwami Członkowskimi i państwami trzecimi. Zdaniem tych rządów, uwzględniając zróżnicowanie obowiązków systemów podatkowych, jest praktycznie niemożliwe dokądne określenie kwoty podatku, jakim obciążone zostały w odniesieniu do podatku dochodowego od osób prawnych dywidendy

wypłacone przez spółkę z siedzibą w innym Państwie Członkowskim lub państwie trzecim. Jest to niemożliwe w szczególności dlatego, że podstawa wymiaru podatku od osób prawnych jest różna w różnych krajach i że stawki podatkowe mogą zmieniać się z roku na rok. Podnosi one ponadto, że wypłacone przez spółkę dywidendy nie muszą koniecznie pochodzić z zysków z danego roku gospodarczego.

51 W tym względzie należy przede wszystkim podkreślić, że postępowanie przed sądem krajowym nie dotyczy w żaden sposób swobodnego przepływu kapitału między Państwami Członkowskimi i krajami trzecimi. Sprawa ta dotyczy bowiem odmowy przez organy skarbowe jednego Państwa Członkowskiego przyznania ulgi podatkowej osobie podlegającej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w tym państwie, jeżeli otrzymała ona dywidendy od spółki z siedzibą w innym Państwie Członkowskim.

52 Następnie należy zaznaczyć, że z postanowienia odsyłającego wynika, że w Finlandii wysokość zaliczenia na poczet podatku przyznanego akcjonariuszowi wynosi 29/71 dywidend wypłaconych przez spółkę z siedzibą w tym Państwie Członkowskim. Dla celów obliczenia wielkości zaliczenia na poczet podatku licznik zastosowanego ułamka odpowiada stawce opodatkowania zysków spółek z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, a mianownik stanowi wynik otrzymany po odjęciu tej stawki opodatkowania od podstawy 100.

53 W końcu należy stwierdzić również, że zaliczenie na poczet podatku w prawie fińskim odpowiada zawsze kwocie podatku faktycznie zapłaconego z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych przez spółkę, która wypłaca dywidendy. Jeżeli bowiem okaże się, że podatek zapłacony z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych jest niższy od kwoty podlegającej zaliczeniu na poczet podatku, różnica obciąża spółkę wypłacającą dywidendy w postaci podatku uzupełniającego.

54 W tych warunkach obliczenie kwoty podlegającej zaliczeniu na poczet podatku przyznanego akcjonariuszowi podlegającemu nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Finlandii, który otrzymał dywidendy od spółki z siedzibą w Szwecji, powinno uwzględniać podatek faktycznie zapłacony przez spółkę mającą siedzibę w tym innym Państwie Członkowskim, taki, jaki wynika z przepisów ogólnych stosowanych do obliczenia podstawy opodatkowania oraz ze stawki opodatkowania podatku dochodowego od osób prawnych w tym ostatnim Państwie Członkowskim. Ewentualne trudności w ustaleniu faktycznie zapłaconego podatku w żadnym wypadku nie mogą usprawiedliwiać ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału, jakie wynika z regulacji będącej przedmiotem postępowania przed sądem krajowym (zob. ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 29).

55 Uwzględniając powyższe rozważania należy odpowiedzieć na zadane pytania w ten sposób, że art. 56 i 58 WE sprzeciwiają się regulacji, na mocy której osoba podlegająca nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w jednym Państwie Członkowskim jest pozbawiona prawa do zaliczenia na poczet podatku w odniesieniu do dywidend wypłaconych jej przez spółki akcyjne, jeżeli spółki te nie mają siedziby w tym państwie.

W przedmiocie kosztów

56 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (wielka izba) orzeka, co następuje:

Artykuły 56 i 58 WE sprzeciwiają się regulacji, na mocy której osoba podlegająca nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w jednym Państwie Członkowskim jest

pozbawiona prawa do zaliczenia na poczet podatku w odniesieniu do dywidend wypłaconych jej przez spółki akcyjne, jeżeli spółki te nie mają siedziby w tym państwie.

Podpisy

* Język postępowania: fiński.