

Sprawa C-379/05

Amurta SGPS

przeciwko

Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Gerechtshof te Amsterdam)

Artykuły 56 WE i 58 WE – Swobodny przepływ kapitału – Krajowe ustawodawstwo podatkowe przewidujące zwolnienie udziałów i akcji od podatku dochodowego od osób prawnych – Opodatkowanie dywidend – Podatek pobierany u źródła dochodu – Zwolnienie od podatku pobieranego u źródła dochodu – Stosowanie w stosunku do spółek otrzymujących dywidendy, które posiadają siedzibę lub stałe przedsiębiorstwo w państwie członkowskim przyznającym zwolnienie i których udziały lub akcje objęte są zwolnieniem od podatku dochodowego od osób prawnych – Odmowa stosowania zwolnienia od podatku pobieranego u źródła dochodu w stosunku do dywidend wypłacanych uprawnionej spółce, która nie ma ani siedziby, ani stałego przedsiębiorstwa w tym państwie członkowskim

Streszczenie wyroku

1. *Swobodny przepływ kapitału – Ograniczenia – Przepisy podatkowe – Podatek dochodowy od osób prawnych*

(art. 56 WE i 58 WE; dyrektywa Rady 90/435, art. 5 ust. 1)

2. *Pytania prejudycjalne – Dopuszczalność – Granice*

(art. 234 WE)

3. *Swobodny przepływ kapitału – Ograniczenia – Przepisy podatkowe – Podatek dochodowy od osób prawnych*

(art. 56 WE)

1. Artykuły 56 WE i 58 WE stoją na przeszkodzie stosowaniu przepisów państwa członkowskiego, które – w przypadku gdy nie został osiągnięty minimalny próg udziału spółki dominującej w kapitale spółki zależnej, ustanowiony w art. 5 ust. 1 dyrektywy 90/435 w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich – przewidują pobranie podatku u źródła od dywidend wypłacanych przez spółkę z siedzibą w tym państwie członkowskim spółce z siedzibą w innym państwie członkowskim, zwalniając jednocześnie od tego podatku dywidendy wypłacone spółce podlegającej w tym pierwszym państwie członkowskim opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych lub posiadającej w tym państwie członkowskim stałe przedsiębiorstwo, do którego należą udziały lub akcje spółki dokonującej wypłaty.

W istocie takie niekorzystne traktowanie dywidend wypłacanych uprawnionym spółkom z siedzibą w innym państwie członkowskim w stosunku do traktowania zastrzeżonego dla dywidend wypłacanych uprawnionym spółkom z siedzibą w danym państwie członkowskim może zniechęcać spółki z innego państwa członkowskiego do inwestowania w danym państwie

członkowskim, a w konsekwencji może stanowić ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału zakazane co do zasady w art. 56 WE.

Prawdą jest, że w odniesieniu do rodzajów przewidzianych przez państwo członkowskie w celu zapobiegania lub zagodzenia opodatkowania kaskadowego bądź podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym zysku wypłaconego przez spółkę bądź rezydentem akcjonariusze lub udziałowcy, na rzecz których ten zysk jest wypłacony, bądź rezydentami, niekoniecznie znajdują się w sytuacji porównywalnej do sytuacji akcjonariuszy lub udziałowców otrzymujących wypłaty zysku, którzy są rezydentami innego państwa członkowskiego. Jednakże od chwili, gdy państwo członkowskie jednostronnie bądź w drodze umowy obejmuje podatkiem dochodowym nie tylko akcjonariuszy lub udziałowców bądź rezydentami, lecz także akcjonariuszy lub udziałowców bądź rezydentami, w odniesieniu do dywidend, które otrzymują oni od spółki bądź rezydentem, sytuacja akcjonariuszy bądź rezydentami upodabnia się do sytuacji akcjonariuszy bądź rezydentami. Ryzyko opodatkowania kaskadowego lub podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym pojawia się bowiem wyjątkowo w wyniku wykonywania kompetencji podatkowych przez to państwo, niezależnie od opodatkowania w innym państwie członkowskim. W takim przypadku, aby otrzymujące dywidendy spółki niebądź rezydentami nie spotykały się z ograniczaniem swobodnego przepływu kapitału, państwo siedziby spółki dokonujące wypłaty zysków musi zapewnić, by w ramach przewidzianych w prawie krajowym rozwiazać mających na celu zapobieganie opodatkowaniu kaskadowemu lub podwójnemu opodatkowaniu w znaczeniu ekonomicznym albo zmniejszanie tego rodzaju opodatkowania spółki mające status akcjonariuszy lub udziałowców, niebądź rezydentami, byłyby traktowane tak samo jak spółki mające status akcjonariuszy lub udziałowców, a bądź rezydentami. Tymczasem nie jest tak, gdy podwójne opodatkowanie w znaczeniu ekonomicznym, którego przedmiotem są dywidendy wypłacone uprawnionym spółkom niemającym siedziby w państwie siedziby spółki dokonujące wypłaty, jest wyjątkowo wynikiem wykonywania kompetencji przez to państwo członkowskie, które opodatkowuje te dywidendy podatkiem od dywidend, chociaż zdecydowało się zapobiegać tego rodzaju podwójnemu opodatkowaniu w znaczeniu ekonomicznym w odniesieniu do uprawnionych spółek mających w tym państwie członkowskim siedzibę lub stałe przedsiębiorstwo, do którego należą udziały lub akcje spółki wypłacającej dywidendy.

Ustawodawstwo takie nie może być uzasadnione ani konieczności zagwarantowania spójności krajowego systemu podatkowego, ani konieczności zachowania rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi. Gdy państwo członkowskie zdecydowało się na nieopodatkowywanie spółek otrzymujących dywidendy z siedziby na jego terytorium w zakresie tego typu dochodów, to nie może powoływać się na konieczność zapewnienia równowagi rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi w celu uzasadnienia opodatkowania spółek otrzymujących dywidendy z siedziby w innym państwie członkowskim.

(por. pkt 28, 37–40, 59–61 oraz pkt 1 sentencji)

2. Pytania dotyczące wykładni prawa wspólnotowego, z którymi zwróci się sąd krajowy w ramach stanu prawnego i faktycznego, za którego ustalenie jest on odpowiedzialny i którego prawidłowość nie podlega ocenie przez Trybunał, korzystają z domniemania pozostawiania w związku ze sprawą. Trybunał może odmówić wydania orzeczenia w trybie prejudycjalnym, o które wnioskował sąd krajowy, tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykładnia prawa wspólnotowego, o której wnioskowano, nie ma żadnego związku z rzeczywistością lub przedmiotem sporu przed sądem krajowym lub gdy problem jest natury hipotetycznej, lub też gdy Trybunał nie dysponuje informacjami na temat stanu faktycznego czy prawnego, które są niezbędne do udzielenia użytecznej odpowiedzi na pytania, które zostały mu przedstawione. Domniemania pozostawiania

w związku ze sprawą nie może obalić sam fakt, że jedna ze stron postępowania przed sądem krajowym podważa określone okoliczności, których prawidłowość nie podlega ocenie Trybunału, a od których zależy określenie przedmiotu tego sporu.

(por. pkt 64, 65)

3. Państwo członkowskie nie może powoływać się na możliwość pełnego zaliczenia na poczet podatku, przyznaną w sposób jednostronny przez inne państwo członkowskie spółce otrzymującej dywidendy z siedziby w tym ostatnim państwie członkowskim, w celu uniknięcia obowiązków zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu dywidend w znaczeniu ekonomicznym wynikającemu z wykonywania jego kompetencji podatkowych, w sytuacji gdy pierwsze państwo członkowskie zapobiega podwójnemu opodatkowaniu dywidend w znaczeniu ekonomicznym wypłacanych spółkom z siedziby na jego terytorium. W przypadku gdy państwo członkowskie powołuje się na konwencję w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawartą z innym państwem członkowskim, zadaniem sądu krajowego jest ustalenie, czy w toczącym się przed nim postępowaniu należy uwzględnić tę konwencję, oraz ewentualnie zbadać, czy pozwala ona na zneutralizowanie skutków ograniczenia swobodnego przepływu kapitału.

(por. pkt 84 oraz pkt 2 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 8 listopada 2007 r. (*)

Artykuły 56 WE i 58 WE – Swobodny przepływ kapitału – Krajowe ustawodawstwo podatkowe przewidujące zwolnienie udziałów i akcji od podatku dochodowego od osób prawnych – Opodatkowanie dywidend – Podatek pobierany u źródła dochodu – Zwolnienie od podatku pobieranego u źródła dochodu – Stosowanie w stosunku do spółek otrzymujących dywidendy, które posiadają siedzibę lub stałe przedsiębiorstwo w państwie członkowskim przyznającym zwolnienie i których udziały lub akcje objęte są zwolnieniem od podatku dochodowego od osób prawnych – Odmowa stosowania zwolnienia od podatku pobieranego u źródła dochodu w stosunku do dywidend wypłacanych uprawnionej spółce, która nie ma ani siedziby, ani stałego przedsiębiorstwa w tym państwie członkowskim

W sprawie C-379/05

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Gerechtshof te Amsterdam (Niderlandy) postanowieniem z dnia 21 września 2005 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 17 października 2005 r., w postępowaniu:

Amurta SGPS

przeciwko

Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam,

TRYBUNA? (pierwsza izba),

w sk?adzie: P. Jann, prezes izby, A. Tizzano, R. Schintgen, A. Borg Barthet i E. Levits (sprawozdawca), s?dziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: M. Ferreira, g?ówny administrator,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn? i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 25 stycznia 2007 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Amurta SGPS przez L. C. A. Wijsmana, J. J. Feenstr? oraz R. M. P. G. Niessena?Cobbena, advocaten,
- w imieniu rz?du niderlandzkiego przez H. G. Sevenster oraz D. J. M. de Grava, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rz?du niemieckiego przez M. Lumm? oraz C. Blaschke, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rz?du w?oskiego przez I. M. Bragugli?, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika, wspieranego przez P. Gentilego, avvocato dello Stato,
- w imieniu rz?du Zjednoczonego Królestwa poczt?tkowo przez S. Nwaokolo, a nast?pnie przez V. Jackson, dzia?aj?ce w charakterze pe?nomocników, wspieranych przez J. Stratford, barrister,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala oraz A. Weimara, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu Urz?du Nadzoru EFTA przez M. S. Rydelskiego oraz P. A. Bjørgana, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 7 czerwca 2007 r.,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 56 WE i 58 WE.

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach sporu mi?dzy Amurta SGPS (zwan? dalej „Amurta”), spółk? z siedzib? w Portugalii, a inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam w przedmiocie zastosowania podatku pobranego u ?ród?a od dywidend wyp?aconych na rzecz Amurty przez Retailbox BV (zwan? dalej „Retailbox”), spółk? z siedzib? w Niderlandach.

Ramy prawne

Uregulowanie wspólnotowe

3 Dyrektywa Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu

opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. L 225, str. 6) w art. 5 ust. 1 stanowi:

„Zyski, które spółka zależna dzieli na rzecz spółki dominującej, są zwolnione z podatku dochodowego potrącanego [pobieranego] u źródła dochodu, przynajmniej w przypadkach, kiedy ta ostatnia posiada minimum 25% kapitału spółki zależnej”.

Uregulowania krajowe

4 Zgodnie z art. 1 ust. 1 Wet op de dividendbelasting 1965 (ustawy w sprawie podatku od dywidend, Stb. 1965, str. 621, zwanej dalej „Wet DB”) w każdym przypadku wypłaty dywidend przez spółkę z siedzibą w Niderlandach, której kapitał jest w całości bądź w części podzielony na udziały lub akcje pobierany jest co do zasady podatek od dywidend według stawki wynoszącej 25%.

5 Jednakże art. 4 ust. 1 Wet DB stanowi:

„Pobranie podatku od dochodów z udziałów lub akcji, papierów wartościowych uprawniających do udziału w zyskach lub oprocentowanych pożyczkach, o których mowa w art. 10 ust. 1 lit. d) Wet op de vennootschapsbelasting 1969 [ustawy z 1969 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, zwanej dalej „Wet Vpb”] może zostać zaniechane, jeżeli do zysków, jakie uprawniony czerpie z udziałów lub akcji, z papierów wartościowych uprawniających do udziału w zyskach lub oprocentowanych pożyczkach, zastosowanie znajduje zwolnienie, o którym mowa w art. 13 wskazanej ustawy, za udziały lub akcje wchodzą w skład majątku jego przedsiębiorstwa zarządzanego w Niderlandach. Pierwszego zdania nie stosuje się do dochodów, w odniesieniu do których uprawniony nie jest uprawnionym kołcowym”.

6 Artykuł 4a Wet DB, opierający się na przepisach dyrektywy 90/435, przewiduje zwolnienie od podatku od dywidend na rzecz udziałowców lub akcjonariuszy mających siedzibę lub miejsce zamieszkania w Unii Europejskiej, których udział w kapitale spółki wynosi co najmniej 25%. Zgodnie z ust. 3 tego artykułu wysokość tego udziału jest obniżona z 25% na 10%, jeżeli państwo członkowskie, w którym akcjonariusz lub udziałowiec ma siedzibę lub miejsce zamieszkania stosuje takie samo obniżenie.

7 Artykuł 13 Wet Vpb stanowi:

1. Przy ustalaniu wysokości zysków nie są uwzględniane korzyści z tytułu udziału kapitałowego oraz koszty – w tym korzyści wynikające ze zmian kursów – związane z udziałem kapitałowym, chyba że koszty te są uśrednio osiągnięciem zysków podlegających opodatkowaniu w Niderlandach (zwolnienie udziału kapitałowego). [...]

2. Spółka bądźca podatnikiem posiada udział kapitałowy, jeżeli:

a) posiada co najmniej 5% opłaconego kapitału spółki, której kapitał, w całości lub w części, jest podzielony na udziały lub akcje;

[...]”.

8 Jak wskazuje sąd krajowy z brzmienia art. 13 Wet Vpb w związku z art. 4 Wet DB wynika, że zwolnienie przewidziane w owym art. 4 znajduje zastosowanie wyłącznie, w przypadku gdy udziały lub akcje niderlandzkiej spółki wypłacającej dywidendy objęte są przez, po pierwsze, udziałowców lub akcjonariuszy podlegających opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych w Niderlandach lub, po drugie, udziałowców lub akcjonariuszy zagranicznych posiadających w Niderlandach stałe przedsiębiorstwo, do którego majątku należą owe udziały lub akcje.

Konwencja w sprawie podwójnego opodatkowania

9 Artykuł 10 konwencji zawartej w dniu 20 września 1999 r. między Królestwem Niderlandów a Republiką Portugalską mającej na celu unikanie podwójnego opodatkowania i zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatku od dochodu i majątku (zwanej dalej „KPO”) stanowi:

„1. Dywidendy wypłacone przez spółkę posiadającą siedzibę w umawiającym się państwie rezydentowi drugiego umawiającego się państwa, podlegają opodatkowaniu w tym drugim państwie.

2. Jednakże takie dywidendy są również opodatkowane w tym umawiającym się państwie, w którym spółka je wypłaca, ma siedzibę, zgodnie z ustawodawstwem tego państwa; niemniej jednak, jeżeli osoba będąca koźcowym odbiorcą dywidend jest rezydentem drugiego umawiającego się państwa podatek ten nie może przekroczyć 10% kwoty dywidend brutto.

[...]”

10 Sposób zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu został określony w art. 24 KPO, który stanowi:

„W odniesieniu do Portugalii podwójnego opodatkowania unika się będzie w sposób następujący:

a) jeżeli osoba będąca rezydentem w Portugalii osiąga dochód, który zgodnie z postanowieniami niniejszej konwencji może być opodatkowany w Niderlandach, Portugalia przyzna obniżenie podatku dochodowego tego rezydenta do wysokości kwoty podatku dochodowego zapłaconego w Niderlandach. Obniżenie to nie może jednak przekraczać tej części podatku dochodowego, obliczonego przed przyznaniem obniżenia, której należy przypisać dochodowi podlegającemu opodatkowaniu w Niderlandach;

[...]”

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

11 W czasie, którego dotyczy postępowanie przed sądem krajowym Amurta posiadała 14% udziałów w Retailbox. Pozostałymi udziałowcami Retailbox były Sonaetelecom BV, spółka z siedzibą w Niderlandach, która posiadała 66 % udziałów, jak również Tabin SGPS oraz Perfin SGPS, spółki z siedzibą w Portugalii, posiadające, odpowiednio, 14% i 6% udziałów.

12 W dniu 31 grudnia 2002 r. Retailbox wypłaciła swoim udziałowcom dywidendy. Dywidendy wypłacone na rzecz Sonaetelecom BV nie zostały opodatkowane podatkiem od dywidend z tego względu, iż objęte były zwolnieniem przewidzianym w art. 4, natomiast podatek od dywidend według stawki wynoszącej 25% został pobrany od dywidend wypłaconych na rzecz Amurty oraz dwóch innych spółek mających siedzibę w Portugalii.

13 Pobranie tego podatku zostało zaskarżone odwołaniem wniesionym przez Retailbox w

imieniu Amurty w dniu 30 stycznia 2003 r. Po tym, jak odwołanie to zostało oddalone decyzją inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam, Amurta wniosła skargę do Gerechtshof te Amsterdam, żądając uchylenia tej decyzji i zwrotu pobranego podatku od dywidend.

14 Uznając, że rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu wymaga wykadni prawa wspólnotowego Gerechtshof te Amsterdam postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy zwolnienie na podstawie art. 4 [Wet DB] opisane [w pkt 5 i 8 niniejszego wyroku] w związku ze zwolnieniem na podstawie art. 4a tejże ustawy jest sprzeczne z postanowieniami traktatu WE dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału (art. 73b-73d traktatu WE, obecnie art. 56 WE – 58 WE), mimo że zwolnienie to dotyczy jedynie wypłaty dywidendy udziałowcom lub akcjonariuszom podlegającym podatkowi dochodowemu od osób prawnych w Niderlandach lub zagranicznym udziałowcom lub akcjonariuszom mającym stałe przedsiębiorstwo w Niderlandach, przy czym udziały lub akcje należą do tego stałego przedsiębiorstwa, do którego ma zastosowanie zwolnienie udziałów na podstawie art. 13 [Wet Vpb]?

2) Czy dla odpowiedzi na pytanie pierwsze ma znaczenie fakt, że państwo siedziby zagranicznego udziałowca, akcjonariusza lub spółki, do których nie ma zastosowania zwolnienie na podstawie art. 4 [Wet DB] przyznaje temu udziałowcowi, akcjonariuszowi lub spółce prawo do zaliczenia na poczet podatku (full credit) podatku od dywidend niderlandzkich?”.

W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

15 Zwracając się z pierwszym pytaniem sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 56 WE i art. 58 WE stoją na przeszkodzie stosowaniu przepisów państwa członkowskiego, które, w przypadku gdy nie został osiągnięty minimalny próg udziału spółki dominującej w kapitale spółki zależnej, ustanowiony w art. 5 ust. 1 dyrektywy 90/435, przewidują pobranie podatku u źródła od dywidend wypłaconych przez spółkę z siedzibą w tym państwie członkowskim spółce z siedzibą w innym państwie członkowskim, zwalniając jednocześnie od tego podatku dywidendy wypłacone spółce podlegającej w tym pierwszym państwie członkowskim opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych lub posiadającej w tymże państwie członkowskim stałe przedsiębiorstwo, do którego należą udziały lub akcje spółki dokonującej wypłaty.

16 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecnictwem, pomimo że opodatkowanie bezpośrednie podlega kompetencjom państw członkowskich, to jednak muszą one wykonywać je z poszanowaniem prawa wspólnotowego (zob. w szczególności wyroki z dnia 13 grudnia 2005 r. C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. str. I-10837, pkt 29, z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. str. I-7995, pkt 40, oraz z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Zb.Orz. str. I-11673, pkt 36).

17 Należy również podnieść, że w przypadku braku przepisów ujednolicających lub harmonizujących na poziomie wspólnotowym, państwa członkowskie zachowują uprawnienia do określania, w drodze umów lub w sposób jednostronny, kryteriów rozdzielenia kompetencji podatkowych, w szczególności w celu unikania podwójnego opodatkowania (wyroki z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-336/96 Gilly, Rec. str. I-2793, pkt 24 i 30; z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain ZN, Rec. str. I-6161, pkt 57 oraz z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-470/04 N., Zb.Orz. str. I-7409, pkt 44).

18 Jak to wynika w szczególności z motywu trzeciego dyrektywy 90/435, przez wprowadzenie wspólnego systemu opodatkowania ma ona na celu usunięcie niedogodności we współpracy między spółkami z różnych państw członkowskich występujących w porównaniu ze współpracą

między spółkami z tego samego państwa czonkowskiego, a tym samym ułatwienie konsolidacji spółek na szczeblu wspólnotowym (wyroki z dnia 4 października 2001 r. w sprawie C-294/99 Athinaiki Zythopoiia, Rec. str. I-6797, pkt 25 oraz z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, Zb.Orz. str. I-11753, pkt 103).

19 Artykuł 5 ust. 1 dyrektywy 90/435 zobowiązuje państwa członkowskie do zwolnienia od podatku pobieranego u źródła zysków wypłacanych przez spółkę zależną spółce dominującej tylko wtedy, gdy ta ostatnia posiada co najmniej 25% kapitału spółki zależnej.

20 Bezsporne jest, że sytuacja, rozpatrywana w sprawie przed sądem krajowym, nie jest objęta zakresem zastosowania tej dyrektywy.

21 W związku z tym rzędy niderlandzki i włoski podnoszą, że poniżej minimalnego progu udziału ustanowionego na mocy dyrektywy 90/435 opodatkowanie spółki niebędącej rezydentem podatkiem od dywidend pobieranym u źródła nie może być samo w sobie uznane za naruszenie podstawowych swobód.

22 Zdaniem rzędu włoskiego opodatkowanie dywidend związanych z udziałami kapitałowymi nieobjętymi zakresem zastosowania wymienionej dyrektywy należy do krajowych organów ustawodawczych, a sytuacja rozpatrywana w sprawie przed sądem krajowym jest wynikiem rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwo członkowskie źródła dywidend a państwo członkowskie siedziby odbiorców dywidend.

23 Rząd niderlandzki twierdzi ze swej strony, że rozszerzenie zakresu zwolnienia przewidzianego w art. 4 Wet DB, które ma na celu zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu dywidend na poziomie krajowym, na dywidendy wypłacane uprawnionym spółkom z siedzibą w innym państwie członkowskim, posiadającym udziały kapitałowe w spółce wypłacającej dywidendy na poziomie niższym niż przewidziany w dyrektywie 90/435, doprowadziłoby do zniesienia podatku od dywidend, a obowiązujący w Niderlandach system klasyczny nie byłby już przez to stosowany. Zdaniem rzędu niderlandzkiego, mimo że art. 4 Wet DB wprowadza zwolnienie od podatku od dywidend pobieranego u źródła dochodu, to podatek ten pozostaje należny i, w przypadku gdy dywidendy są wypłacane, jest on pobierany. Odstępstwo od systemu klasycznego wprowadzone na mocy art. 4a Wet DB uzasadnione jest wyjątkowo wymaganiami dyrektywy 90/435 i nie może wykraczać poza to, do czego dyrektywa ta zobowiązuje państwa członkowskie.

24 W związku z tym należy wskazać, że w przypadkach, które ze względu na wielkość udziałów w spółkach nie są objęte dyrektywą 90/435 do państw członkowskich należy w istocie określić czy i w jakim zakresie unikać bądź podwójnego opodatkowania wypłacanych zysków w znaczeniu ekonomicznym, a także wprowadzenie w tym celu, jednostronnie lub w drodze umowy zawartej z innymi państwami członkowskimi, rozwiązań służących zapobieganiu tego rodzaju podwójnemu opodatkowaniu lub zmniejszaniu go. Jednakże nie oznacza to, że mogą one stosować przepisy sprzeczne ze swobodami przepływu gwarantowanymi w traktacie WE (zob. ww. wyrok w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 54).

25 W niniejszej sprawie w celu zwolnienia od podatku od dywidend pobieranego u źródła art. 4 i 4a Wet DB, w związku z art. 13 Wet Vpb wprowadzają różnicę w traktowaniu, z jednej strony, spółek otrzymujących dywidendy mających w Niderlandach siedzibę lub stałe przedsiębiorstwo, do którego należy udział lub akcje spółki wypłacającej dywidendy, a z drugiej strony, spółek otrzymujących dywidendy, które nie wykonują w Niderlandach działalności.

26 Zgodnie bowiem z art. 4 Wet DB zwolnienie od podatku pobieranego u źródła może być stosowane wyjątkowo do dywidend wypłacanych na rzecz uprawnionych spółek mających w

Niderlandach siedzib? lub sta?e przedsi?biorstwo, do którego nale?? udzia?y lub akcje spółki wyp?acaj?cej dywidendy, które posiadaj? co najmniej 5% udzia?ów lub akcji spółki wyp?acaj?cej b?d?cej rezydentem i których udzia? kapita?owy mo?e by? obj?ty zwolnieniem z art. 13 Wet Vpb. Natomiast zgodnie z art. 4a Wet DB uprawnione spółki, które nie maj? siedziby w Niderlandach mog? korzysta? ze zwolnienia od podatku pobieranego u ?ród?a od wyp?acanych im dywidend tylko, je?li posiadaj? co najmniej 25% kapita?u spółki dokonuj?cej wyp?at, przy czym wysoko?? tego udzia?u mo?e zosta? obni?ona, je?li pa?stwo cz?onkowskie, w którym udzia?owiec lub akcjonariusz ma siedzib? stosuje takie samo obni?enie.

27 Jak to podniós? rzecznik generalny w pkt 26 swojej opinii tego rodzaju przepisy stawiaj? spółki niemaj?ce siedziby w Niderlandach posiadaj?ce udzia? w kapitale spółki niderlandzkiej w wysoko?ci od 5 do 25% w niekorzystnej pozycji w stosunku do uprawnionych spółek niderlandzkich, które posiadaj? udzia? tego samego rz?du. Dywidendy wyp?acone spółkom niemajacym siedziby w Niderlandach s? bowiem opodatkowane po stronie spółki dokonuj?cej wyp?at podatkiem dochodowym od osób prawnych oraz po stronie spółki uprawnionej do dywidendy podatkiem od dywidend i w ten sposób s? przedmiotem podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym, gdy tymczasem zapobiega si? tego rodzaju podwójnemu opodatkowaniu dywidend wyp?acanych spółkom z siedzib? w Niderlandach.

28 Takie niekorzystne traktowanie dywidend wyp?acanych uprawnionym spółkom z siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim w stosunku do traktowania zastrze?onego dla dywidend wyp?acanych uprawnionym spółkom z siedzib? w Niderlandach mo?e zniech?ca? spółki z innego pa?stwa cz?onkowskiego do inwestowania w Niderlandach, a w konsekwencji mo?e stanowi? ograniczenie w swobodnym przep?ywie kapita?u zakazane, co do zasady, w art. 56 WE.

29 Niemniej jednak nale?y zbada?, czy to ograniczenie w swobodnym przep?ywie kapita?u mo?e by? uzasadnione w ?wietle postanowie? traktatu.

30 Nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z art. 58 ust. 1 lit. a) WE „[a]rtyku? 56 nie narusza praw pa?stw cz?onkowskich do stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktuj?cych odmiennie podatników ze wzgl?du na ró?ne miejsca zamieszkania [...]”

31 Nale?y równie? podnie??, ?e wyj?tek przewidziany w art. 58 ust. 1 lit. a) WE jest ograniczony przez art. 58 ust. 3 WE, który stanowi, ?e przepisy, o których mowa w ust. 1 tego artyku?u „nie powinny stanowi? arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przep?ywie kapita?u i p?atno?ci w rozumieniu art. 56”.

32 Konieczne jest wi?c rozró?nienie pomi?dzy nierównym traktowaniem dozwolonym na gruncie art. 58 ust. 1 lit. a) WE a dyskryminacj? zakazan? w ust. 3 tego artyku?u. Z orzecznictwa wynika, ?e aby krajowe uregulowanie podatkowe, takie jak b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym, mog?o zosta? uznane za zgodne z postanowieniami traktatu dotycz?cymi swobodnego przep?ywu kapita?u, odmienne traktowanie winno dotyczy? sytuacji, które nie s? obiektywnie porównywalne b?d? winno by? uzasadnione nadrz?dnymi wzgl?dami interesu ogólnego (zobacz wyroki z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C?35/98 Verkooijen, Rec. str. I?4071, pkt 43, z dnia 7 wrze?nia 2004 r. w sprawie C?319/02 Manninen, Zb.Orz. str. I?7477, pkt. 29 oraz z dnia 8 wrze?nia 2005 r. w sprawie C?512/03 Blanckaert, Zb.Orz. str. I?7685, pkt 42).

33 Nale?y zatem zbada?, czy ze wzgl?du na cel przepisów krajowych, których dotyczy post?powanie przed s?dem krajowym, spółki uprawnione do dywidendy z siedzib? w Niderlandach oraz spółki uprawnione do dywidendy z siedzib? w innych pa?stwach cz?onkowskich znajduj? si? w porównywalnej sytuacji.

34 W tym zakresie rz?dy niemiecki i w?oski stwierdzi?y, ?e pomi?dzy sytuacj? spółki

uprawnionej do dywidendy z siedziby w Niderlandach, podlegającej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, a sytuację spółek uprawnionych do dywidendy z siedziby w innym państwie członkowskim, opodatkowanych w Niderlandach jedynie w odniesieniu do otrzymanych dywidend, występuje obiektywna różnica.

35 Rząd Zjednoczonego Królestwa, wspierany przez rząd włoski, jest zdania, że przepisy podatkowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym stanowią uproszczenie administracyjne mające na celu unikanie pobierania, a następnie zwracania podatków i z tego względu nie powinny być stosowane do dywidend wypłacanych uprawnionym spółkom z siedziby w innym państwie członkowskim, niepodlegającym niderlandzkiemu podatkowi od osób prawnych.

36 Ponadto rząd Zjednoczonego Królestwa twierdzi, że państwo członkowskie siedziby spółki uprawnionej lepiej może zapobiegać podwójnemu opodatkowaniu dywidend.

37 Trybunał orzekł już, że w odniesieniu do środków przewidzianych przez państwo członkowskie w celu zapobiegania lub złagodzenia opodatkowania kaskadowego bądź podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym zysku wypłacanego przez spółkę będącą rezydentem, akcjonariusze lub udziałowcy, na rzecz których ten zysk jest wypłacany, będący rezydentami, niekoniecznie znajdują się w sytuacji porównywalnej do sytuacji akcjonariuszy lub udziałowców otrzymujących wypłatę zysku, którzy są rezydentami innego państwa członkowskiego (wyrok z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-170/05 Denavit Internationaal i Denavit France, Zb.Orz. str. I-11949, pkt 34).

38 Jednakże od chwili, gdy państwo członkowskie jednostronnie bądź w drodze umowy obejmuje podatkiem dochodowym nie tylko akcjonariuszy lub udziałowców będących rezydentami, lecz także akcjonariuszy lub udziałowców będących nierezydentami, w odniesieniu do dywidend, które otrzymują oni od spółki będącej rezydentem, sytuacja akcjonariuszy będących nierezydentami upodabnia się do sytuacji akcjonariuszy będących rezydentami (www. wyroki w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 68, oraz w sprawie Denavit Internationaal i Denavit France, pkt 35).

39 Ryzyko opodatkowania kaskadowego lub podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym pojawia się bowiem wyjątkowo w wyniku wykonywania kompetencji podatkowych przez to państwo, niezależnie od opodatkowania w innym państwie członkowskim. W takim przypadku, aby otrzymać dywidendy spółki niebędące rezydentami nie spotykają się z ograniczaniem swobodnego przepływu kapitału, co do zasady zakazanym w art. 56 WE, państwo siedziby spółki dokonujące wypłaty zysków musi zapewnić, by w ramach przewidzianych w prawie krajowym rozwiązań mających na celu zapobieganie opodatkowaniu kaskadowemu lub podwójnemu opodatkowaniu w znaczeniu ekonomicznym, albo zmniejszanie tego rodzaju opodatkowania, spółki mające status akcjonariuszy lub udziałowców, niebędące rezydentami, były traktowane tak samo jak spółki mające status akcjonariuszy lub udziałowców, a będące rezydentami (zob. www. wyrok w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 70).

40 Należy stwierdzić, że podwójne opodatkowanie w znaczeniu ekonomicznym, którego przedmiotem są dywidendy wypłacane uprawnionym spółkom niemającym siedziby w Niderlandach jest wyjątkowo wynikiem wykonywania kompetencji przez to państwo członkowskie, które opodatkowuje te dywidendy podatkiem od dywidend, chociaż zdecydowało się zapobiegać tego rodzaju podwójnemu opodatkowaniu w znaczeniu ekonomicznym w odniesieniu do uprawnionych spółek mających w Niderlandach siedzibę lub stałe przedsiębiorstwo, do którego należą udziały lub akcje spółki wypłacającej dywidendy.

41 Nawet gdyby przyjąć, tak jak to twierdzi rząd Zjednoczonego Królestwa oraz rząd włoski, że art. 4 Wet DB ma na celu uproszczenie wprowadzenia zwolnienia udziałów kapitałowych od podatku od osób prawnych przewidzianego w art. 13 Wet Vpb, które nie ma zastosowania do spółek uprawnionych do dywidend niemających siedziby w Niderlandach i niebędących podatnikami w zakresie tego podatku, to okoliczność ta pozostaje bez znaczenia. Jak to zostało wskazane w pkt 38 i 39 niniejszego wyroku, to wadliwe wykonywanie przez Królestwo Niderlandów jego kompetencji podatkowych w stosunku do dywidend wypłacanych uprawnionym spółkom z siedzib w innym państwie członkowskim powoduje, że pod względem zapobiegania podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym dywidend wypłacanych przez spółki mające siedzibę w tym państwie członkowskim sytuacja owych uprawnionych spółek jest porównywalna do sytuacji uprawnionych spółek z siedzibą w Niderlandach.

42 Należy jeszcze zbadać, czy tego rodzaju ograniczenie nie może być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego. Rząd niderlandzki wspierany przez rząd włoski i rząd Zjednoczonego Królestwa, podnosi tutaj, że omawiane uregulowanie uzasadnione jest względami dotyczącymi spójności systemu podatkowego.

43 Zdaniem rządu niderlandzkiego zwolnienie od podatku pobieranego u źródła od dywidend jest koniecznym dopełnieniem zwolnienia udziału kapitałowego przewidzianego w art. 13 Wet Vpb. Bez zwolnienia od podatku pobieranego u źródła od dywidend zwolnienie udziałów kapitałowych byłoby w czystej, chociaż czasowo, zniesione, ponieważ do czasu zaliczenia podatku od dywidend na poczet podatku dochodowego od osób prawnych, dochód zasadniczo podlegający zwolnieniu byłby jednak opodatkowany.

44 Rząd niderlandzki podnosi, że oba te zwolnienia dotyczą tego samego podatnika i że chociaż podatek od dywidend i podatek dochodowy od osób prawnych są formalnie odrębnymi podatkami, to w kontekście wewnętrznym podatek od dywidend jest niczym innym, jak tylko zryczaśmowanym podatkiem podlegającym całkowitemu zaliczeniu na poczet podatku dochodowego od osób prawnych. Regulacja, której dotyczy postępowanie przed sądem krajowym może być więc uzasadniona względami dotyczącymi spójności podatkowej nawet jeżeli, inaczej niż w przypadku uregulowania, którego dotyczy wyrok z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. str. I-249, nie dotyczy ona przyznania ulgi podatkowej z jednej strony i wyrównania tej ulgi w drodze obciążenia podatkowego z drugiej strony.

45 Rząd Zjednoczonego Królestwa ze swej strony uważa, że spójność systemu podatkowego winna być oceniana na poziomie ponadgranicznym, skoro na mocy KPO gwarantowane jest, że podatek od dywidend, pobierany od dywidend wypłacanych za granicą, odliczany jest od podatku dochodowego od spółek należnego od spółki otrzymującej dywidendę z siedzibą w Portugalii.

46 Należy w tym miejscu przypomnieć, że w pkt 28 ww. wyroku w sprawie Bachmanni i w pkt 21 wyroku z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-300/90 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. I-305, Trybunał przyznał, iż konieczność ochrony spójności systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenie wykonywania podstawowych swobód zagwarantowanych przez traktat. Jednak, aby teza oparta na takim uzasadnieniu została przyjęta, należy wykazać istnienie bezpośredniego związku między daną ulgą podatkową a wyrównaniem tej ulgi za pomocą określonego obciążenia podatkowego (ww. wyrok w sprawie Mannin, pkt 42 oraz wyrok z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Zb.Orz. str. I-2107, pkt 68).

47 Należy również wskazać, 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, Rec. str. I?2409, pkt 67 oraz ww. wyrok w sprawie Manninen, pkt 43).

48 Nie ulega wątpliwości, że przez swój argumentację rząd niderlandzki ma na celu wykazanie, iż zwolnienie od podatku pobieranego u źródła od dywidend jest niezbędnym w celu zapewnienia prawidłowego działania zwolnienia udziałów kapitałowych o którym mowa w art. 13 Wet Vpb. Jednakże, jak to podniósł rzecznik generalny w pkt 65 swojej opinii, w ten sposób rządowi niderlandzkiemu udaje się co najwyżej wyjaśnić administracyjne uproszczenie, które jest celem systemu niderlandzkiego i które samo w sobie nie może uzasadnić ograniczenia.

49 Rząd niderlandzki sam przyznaje, że brak jest obciążenia podatkowego wyrównującego zwolnienie od podatku pobieranego u źródła od dywidend wypłacanych uprawnionym spółkom z siedzibą w Niderlandach.

50 Nawet przyjmując stanowisko, zgodnie z którym zwolnienie od podatku pobieranego u źródła od dywidend oraz zwolnienie udziałów kapitałowych są ze sobą nierozdzielnie związane, należy stwierdzić, że w zakresie, w jakim mają one na celu przede wszystkim zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu w znaczeniu ekonomicznym, nie zostało wykazane bezpośredni związek pomiędzy korzyściami podatkowymi, przyznanymi spółkom z siedzibą w Niderlandach, a wyrównującym je obciążeniem podatkowym.

51 Skoro dywidendy wypłacane zarówno uprawnionym spółkom z siedzibą w Niderlandach, jak i uprawnionym spółkom z siedzibą w innym państwie członkowskim opodatkowane są podatkiem dochodowym od osób prawnych po stronie spółki dokonującej wypłat, rząd niderlandzki nie wykazał, w jaki sposób zagrożona byłaby spójność jego systemu podatkowego, gdyby zwolnienie od podatku od dywidend przyznane było również uprawnionym spółkom z siedzibą w innym państwie członkowskim, które choć nie są podatnikami w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych w Niderlandach, pod względem opodatkowania dywidend i ewentualnych korzyści podatkowych związanych z eliminowaniem podwójnego opodatkowania znajdują się w sytuacji porównywalnej do sytuacji uprawnionych spółek mających w Niderlandach siedzibę lub stałe przedsiębiorstwo, do którego należą akcje lub udziały spółki dokonującej wypłat.

52 Jeżeli chodzi o argument rzędu Zjednoczonego Królestwa, to wystarczy wskazać, że po pierwsze, stosowanie podatku pobieranego u źródła od dywidend wypłacanych uprawnionym spółkom z siedzibą w innym państwie członkowskim na mocy art. 1 Wet DB nie jest uzależnione od istnienia konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawartej między Królestwem Niderlandów a tym państwem członkowskim, pozwalającej na odliczenie tego podatku w państwie członkowskim siedziby uprawnionej spółki, a po drugie, ewentualna spójność systemu ustanowionego na mocy takiej konwencji nie jest przedmiotem pierwszego z zadanych pytań.

53 Rząd Zjednoczonego Królestwa podniósł ponadto, że niderlandzkie uregulowanie może być uzasadnione konieczności zapewnienia zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi.

54 Zdaniem rzędu Zjednoczonego Królestwa rozdział kompetencji podatkowych pomiędzy Królestwem Niderlandów a Republiką Portugalską znajduje wyraz w zawartej KPO. Na jej mocy dywidendy mogą być opodatkowane przez państwo członkowskie siedziby wypłacającej je spółki i przez państwo członkowskie spółki je otrzymującej, ponieważ podwójne opodatkowanie jest wyeliminowane za pomocą odliczenia od podatku dochodowego od osób prawnych. Rozdział ten zostałby zakwestionowany, gdyby Królestwo Niderlandów nie mogło już pobierać podatku od dywidend u źródła, co skutkowałooby całkowitym zwolnieniem tych dochodów od opodatkowania przez to państwo członkowskie.

55 Należy w tym miejscu podnieść, że Królestwo Niderlandów nie może powoływać się na KPO w celu uniknięcia obowiązków, które na nim ciąży na mocy traktatu (zob. ww. wyrok w sprawie *Denkavit Internationaal i Denkavit France*, pkt 53).

56 Jak to wynika z pkt 51 ww. wyroku w sprawie *Marks & Spencer* oraz z pkt 60 wyroku z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-231/05 *Oy AA*, Zb.Orz. str. I-6373, konieczność zapewnienia zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi została uznana również z uzasadnieniem innego rodzaju, opartym na niebezpieczeństwie unikania opodatkowania lub podwójnego uwzględniania strat.

57 Bezsporne jest, że rzędy, które przedstawiły Trybunałowi swoje uwagi nie powoływały się na niebezpieczeństwo podwójnego wykorzystywania strat lub unikania opodatkowania.

58 W odniesieniu do argumentu dotyczącego utraty możliwości opodatkowania dochodów uzyskanych na terytorium Niderlandów należy wskazać, że konieczność zapewnienia zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi może zostać uwzględniona w szczególności, gdy dany system zmierza do zapobiegania zachowaniom, które mogłyby zagrażać prawu państwa członkowskiego do wykonywania przysługujących mu kompetencji podatkowej w związku z działalnością wykonywaną na jego terytorium (zob. wyrok z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-347/04 *Rewe Zentralfinanz*, Zb.Orz. str. I-2647, pkt 42 oraz ww. wyrok w sprawie *Oy AA*, pkt 54).

59 Jednakże, gdy państwo członkowskie zdecydowało się na nieopodatkowywanie spółek otrzymujących dywidendy z siedzib na jego terytorium w zakresie tego typu dochodów, to nie może powoływać się na konieczność zapewnienia zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi w celu uzasadnienia opodatkowania spółek otrzymujących dywidendy z siedzib w innym państwie członkowskim.

60 W tych okolicznościach ograniczenie w swobodzie przepływu kapitałów wynikające z przepisów krajowych, takich jak będące przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, nie może być uzasadnione ani konieczności zagwarantowania spójności krajowego systemu podatkowego ani konieczności zachowania rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi.

61 W konsekwencji na pierwsze z zadanych pytań należy odpowiedzieć, że art. 56 WE i art. 58 WE stoją na przeszkodzie stosowaniu przepisów państwa członkowskiego, które, w przypadku gdy nie został osiągnięty minimalny próg udziału spółki dominującej w kapitale spółki zależnej, ustanowiony w art. 5 ust. 1 dyrektywy 90/435, przewidują pobranie podatku u źródła od dywidend wypłaconych przez spółkę z siedzibą w tym państwie członkowskim spółce z siedzibą w innym państwie członkowskim, zwalniając jednocześnie od tego podatku dywidendy wypłacone spółce podlegającej w tym pierwszym państwie członkowskim opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych lub posiadającej w tym państwie członkowskim stałe przedsiębiorstwo, do którego należy udział lub akcje spółki dokonującej wypłaty.

W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

62 Zwracając się z drugim pytaniem sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, w jakim zakresie możliwość pełnego zaliczenia na poczet podatku przyznana przez państwo członkowskie siedziby spółki otrzymującej dywidendy, do której nie znajduje zastosowania zwolnienie przewidziane w art. 4 Wet DB, może mieć wpływ na odpowiedź na pierwsze pytanie.

W przedmiocie dopuszczalności

63 Jak wynika z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym sąd krajowy opiera swój ocenę, zgodnie z którą podatek od dywidend pobierany w Niderlandach może być uwzględniony w Portugalii, na oświadczeniach Amurty. Tymczasem przed Trybunałem spółka ta kwestionuje poprawność tezy leżącej u podstaw drugiego pytania prejudycjalnego. Zdaniem Amurty Republika Portugalska zwalnia bowiem dywidendy i nie przyznaje możliwości pełnego zaliczenia podatku od dywidend pobranego w Niderlandach. Zatem kwestia ta ma znaczenie jedynie akademickie.

64 W tym miejscu należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, pytania dotyczące wykadni prawa wspólnotowego, z którymi zwróci się sąd krajowy w ramach stanu prawnego i faktycznego, za którego ustalenie jest on odpowiedzialny i którego prawidłowość nie podlega ocenie przez Trybunał, korzystają z domniemania pozostawania w związku ze sprawą (zob. wyrok z dnia 15 maja 2003 r. w sprawie C-300/01 Salzmann, Rec. str. I-4899, pkt 29 i 31). Trybunał może odmówić wydania orzeczenia w trybie prejudycjalnym, o które wnioskowa sąd krajowy, tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykadnia prawa wspólnotowego, o którą wnioskowano, nie ma żadnego związku z rzeczywistością lub przedmiotem sporu przed sądem krajowym, lub gdy problem jest natury hipotetycznej, lub też, gdy Trybunał nie dysponuje informacjami na temat stanu faktycznego, czy prawnego, które są niezbędne do udzielenia użytecznej odpowiedzi na pytania, które zostały mu przedstawione (zob. w szczególności wyroki z dnia 13 marca 2001 r. w sprawie C-379/98 PreussenElektra, Rec. str. I-2099, pkt 39 oraz z dnia 5 grudnia 2006 r. w sprawach połączonych C-94/04 i C-202/04 Cipolla i in., Zb.orz. str. I-11421, pkt 25, oraz z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawach połączonych od C-222/05 do C-225/05 van der Weerd i in., Zb.Orz. str. I-4233, pkt 22).

65 Domniemania pozostawania w związku ze sprawą nie może obalić sam fakt, że jedna ze stron postępowania przed sądem krajowym podważa określone okoliczności, których prawidłowość nie podlega ocenie Trybunału, a od których zależy określenie przedmiotu tego sporu (ww. wyroki w sprawach połączonych Cipolla i in., pkt 26 oraz w sprawach połączonych van der Weerd i in. pkt 23).

66 Okoliczności, że w Portugalii obowiązują przepisy przewidujące uwzględnienie podatku od dywidend pobranego w Niderlandach przez przyznanie możliwości zaliczenia go w całości stanowi wciąż okoliczność faktyczną, która nie podlega ustaleniu przez Trybunał.

67 Drugie z zadanych pytań zostaje zatem uznane za dopuszczalne.

Co do istoty

68 Amurta, Urząd Nadzoru EFTA oraz Komisja uważają, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem stosowanie przez państwo członkowskie niekorzystnych dla podatnika przepisów podatkowych sprzecznych z jedną z gwarantowanych podstawowych swobód nie może być uzasadnione korzyściami podatkowymi, z której zainteresowany korzysta w innym państwie członkowskim.

69 Powołując się na KPO rzędu niderlandzki, niemiecki, włoski oraz rząd Zjednoczonego Królestwa podnoszą, że możliwość zaliczenia na poczet podatku przyznana przez Republikę Portugalską spółce otrzymującej dywidendę ze względu na podatek pobrany przez Królestwo Niderlandów od wypłaconych dywidend jest istotna dla ustalenia, czy spółka otrzymująca dywidendy z siedzibą w Portugalii podlega dyskryminującemu lub restrykcyjnemu traktowaniu.

70 Rząd niderlandzki twierdzi, że KPO stanowi czynniki uregulowań prawnych znajdujących zastosowanie w sprawie przed sądem krajowym. Jeżeli ta KPO nie przewiduje pełnego zaliczenia na poczet podatku, to istotną kwestią jest, czy istnieje realna możliwość zneutralizowania różnicy w traktowaniu. W takim przypadku niderlandzkie zasady zwalniania od podatku pobieranego u źródła od dywidend nie tworzą żadnej przeszkody w przepływie kapitału. Jednakże sąd krajowy winien zbadać, czy całkowite obciążenie podatkowe jest takie samo dla rezydentów, jak i dla nierezydentów.

71 Rząd Zjednoczonego Królestwa podnosi, że skoro Królestwo Niderlandów wykonało swe kompetencje podatkowe, to musi zapewnić, by Amurta nie była traktowana gorzej niż spółka otrzymująca dywidendy z siedzibą w Niderlandach. Nawet jeżeli sąd krajowy, dokonując wykładni KPO winien zbadać, czy Królestwo Niderlandów zapobiega podwójnemu opodatkowaniu w znaczeniu ekonomicznym, to jednak rząd Zjednoczonego Królestwa podnosi, że skoro podatek od dywidend pobierany przez Królestwo Niderlandów może być odliczony od podatku należnego w Portugalii, ogólnie obciążenie podatkowe Amurty nie jest większe niż gdyby zainwestowała w Portugalii ani nie przekracza obciążenia spółki otrzymującej dywidendy z siedzibą w Niderlandach. Gdyby to obciążenie podatkowe było jednak większe, różnica wynikałaby z różnych wysokości stawek podatkowych w Portugalii i Niderlandach, a traktat nie gwarantuje neutralności podatkowej swobodnego przepływu kapitału.

72 Rząd niemiecki również uważa, że należy wziąć pod uwagę KPO. Jego zdaniem zgodnie z systemu podatkowego obowiązującego w Niderlandach z prawem wspólnotowym nie jest uzależniona od kwestii, czy podatek pobierany u źródła może rzeczywiście być odliczany od podatku należnego w Portugalii, ponieważ po pierwsze, państwo członkowskie pobierające podatek u źródła nie ma żadnego wpływu na państwo członkowskie siedziby spółki otrzymującej dywidendę, a po drugie, brak możliwości odliczenia tego podatku może wynikać z różnych względów subiektywnych. Aby system podatkowy obowiązujący w Niderlandach mógł być postrzegany jako zgodny z prawem wspólnotowym wystarczy, by Królestwo Niderlandów i Republika Portugalska uzgodniły uwzględnienie w Portugalii podatku pobranego u źródła oraz, by KPO odpowiadała modelowej konwencji opracowanej przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD).

73 W odniesieniu do KPO Amurta stwierdza, że jej zawarcie nie ma znaczenia, gdy przewiduje zaliczanie podatku zapłaconego w Niderlandach, podczas gdy Republika Portugalska zwalnia dochody z dywidend od podatku.

74 Zdaniem Komisji państwo członkowskie nie może powoływać się na konwencję w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w celu uchylecia się od swoich zobowiązań. Stanowisko to podziela Urząd Nadzoru EFTA, który podnosi, że państwa członkowskie nie mogą przenosić ciężaru na nich obowiązku przestrzegania prawa wspólnotowego na inne państwo członkowskie, nawet w drodze zawarcia konwencji. Urząd ten dodaje ponadto, że celem tego rodzaju konwencji jest unikanie podwójnego opodatkowania, a nie zagrozenie ewentualnych ograniczeń.

75 W związku z tym należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem sprzeczne z podstawowymi swobodami niekorzystne traktowanie pod względem podatkowym nie może być uzasadnione istnieniem innych korzyści podatkowych nawet, jeżeli zależy od ich istnienia (ww. wyrok w sprawie Verkooijen, pkt 61).

76 Jak to zostało wskazane w pkt 28 niniejszego wyroku ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału jest wynikiem niekorzystnego traktowania dywidend wypłacanych uprawnionym spółkom z siedzibą w innym państwie członkowskim w stosunku do sposobu traktowania dywidend wypłacanych uprawnionym spółkom mającym w Niderlandach siedzibę lub stałe przedsiębiorstwo, do którego należą akcje lub udziały spółki dokonujące wypłaty.

77 Z pkt 39 wynika również, że w zakresie w jakim ze względu na cele zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w znaczeniu ekonomicznym, wspomniane uprawnione spółki znajdują się w sytuacji porównywalnej do sytuacji uprawnionych spółek mających w Niderlandach siedzibę lub stałe przedsiębiorstwo, do którego należą udziały lub akcje spółki wypłacającej dywidendy, Królestwo Niderlandów ma obowiązek zapewnić, by na gruncie rozwiązania przewidzianych w jego prawie krajowym w celu zapobiegania opodatkowaniu kaskadowemu lub podwójnemu opodatkowaniu w znaczeniu ekonomicznym albo w celu zagrozenia tego rodzaju opodatkowania, uprawnione spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim były traktowane równorzędnie z uprawnionymi spółkami z siedzibą w Niderlandach.

78 Zatem Królestwo Niderlandów nie może powoływać się na istnienie korzyści przyznanej jednostronnie przez inne państwo członkowskie, w celu uniknięcia zobowiązań, które na nim ciąży na mocy traktatu.

79 Natomiast nie można wykluczyć, że państwu członkowskiemu uda się zapewnić wykonanie ciężarów na nim zobowiązań wynikających z traktatu przez zawarcie konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania z innym państwem członkowskim (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 71).

80 Skoro system podatkowy wynikający z konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania jest częściowo uregulowany prawnymi znajdującymi zastosowanie w sprawie przed sądem krajowym i został w ten sposób przedstawiony przez sąd krajowy, Trybunał musi go uwzględnić w celu dokonania interpretacji prawa wspólnotowego, która będzie użyteczna dla sądu krajowego (zob. podobnie wyrok z dnia 19 stycznia 2006 r. w sprawie C-265/04 Bouanich, Zb.Orz. str. I-923, pkt 51, oraz ww. wyroki w sprawach Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 71, Denkavit Internationaal i Denkavit France, pkt 45, oraz Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 54).

81 Jednak zgodnie z tym, co podniósł rzecznik generalny w pkt 85 swej opinii, należy

stwierdzi?, że nic w postanowieniu odsyłającym nie wskazuje, iż Gerechtshof te Amsterdam miał zamiar odwołania się do właściwych postanowień KPO.

82 Zadaniem sądu krajowego jest wskazanie prawa znajdującego zastosowanie w toczącej się przed nim sprawie.

83 Do sądu krajowego należy zatem ustalenie, czy w toczącym się przed nim postępowaniu należy uwzględnić KPO i ewentualnie zbadać, czy ta konwencja pozwala na zneutralizowanie skutków ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału, objętego zakresem odpowiedzi na pierwsze pytanie w pkt 28 niniejszego wyroku.

84 Na drugie pytanie należy zatem odpowiedzieć, że państwo członkowskie nie może powoływać się na możliwość pełnego zaliczenia na poczet podatku, przyznaną w sposób jednostronny przez inne państwo członkowskie spółce otrzymującej dywidendy z siedzibą w tym ostatnim państwie członkowskim, w celu uniknięcia obowiązku zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu dywidend w znaczeniu ekonomicznym wynikającemu z wykonywania jego kompetencji podatkowych w sytuacji, gdy pierwsze państwo członkowskie zapobiega podwójnemu opodatkowaniu dywidend w znaczeniu ekonomicznym wypłacanych spółkom z siedzibą na jego terytorium. W przypadku, gdy państwo członkowskie powołuje się na konwencję w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawartą z innym państwem członkowskim, zadaniem sądu krajowego jest ustalenie, czy w toczącym się przed nim postępowaniu należy uwzględnić tę konwencję, oraz ewentualnie zbadać, czy pozwala ona na zneutralizowanie skutków ograniczenia swobodnego przepływu kapitału.

W przedmiocie kosztów

85 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 (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuły 56 WE i 58 WE stoją na przeszkodzie stosowaniu przepisów państwa członkowskiego, które, w przypadku gdy nie został osiągnięty minimalny próg udziału spółki dominującej w kapitale spółki zależnej, ustanowiony w art. 5 ust. 1 dyrektywy Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, przewidują pobranie podatku u źródła od dywidend wypłacanych przez spółkę z siedzibą w tym państwie członkowskim spółce z siedzibą w innym państwie członkowskim, zwalniając jednocześnie od tego podatku dywidendy wypłacane spółce podlegającej w tym pierwszym państwie członkowskim opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych lub posiadającej w tymże państwie członkowskim stałe przedsiębiorstwo, do którego należy udział lub akcje spółki dokonującej wypłat.**

2) **Państwo członkowskie nie może powoływać się na możliwość pełnego zaliczenia na poczet podatku, przyznaną w sposób jednostronny przez inne państwo członkowskie spółce otrzymującej dywidendy z siedzibą w tym ostatnim państwie członkowskim, w celu uniknięcia obowiązku zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu dywidend w znaczeniu ekonomicznym wynikającemu z wykonywania jego kompetencji podatkowych w sytuacji, gdy to pierwsze państwo członkowskie zapobiega podwójnemu opodatkowaniu dywidend w znaczeniu ekonomicznym wypłacanych spółkom z siedzibą na jego terytorium. W przypadku, gdy państwo członkowskie powołuje się na konwencję w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawartą z innym państwem członkowskim, zadaniem sądu krajowego jest ustalenie, czy w toczącym się przed nim postępowaniu należy uwzględnić**

t? konwencji?, oraz ewentualnie zbadanie, czy pozwala ona na zneutralizowanie skutków ograniczenia swobodnego przep?ywu kapita?u.

Podpisy

* J?zyk post?powania: niderlandzki