

Sprawa C-513/04

Mark Kerckhaert i Bernadette Morres

przeciwko

Belgische Staat

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Rechtbank van eerste aanleg te Gent)

Podatek dochodowy – Dywidendy – Podatek od dywidendy z tytułu udziałów w spółkach z siedzibą w innym państwie członkowskim – Brak możliwości zaliczenia w państwie miejsca zamieszkania lub siedziby podatku dochodowego zapłaconego u źródła w innym państwie członkowskim

Streszczenie wyroku

Swobodny przepływ kapitału – Ograniczenia

(traktat WE, art. 73B ust. 1 (obecnie art. 56 ust. 1 WE))

Artykuł 73B ust. 1 traktatu (obecnie art. 56 ust. 1 WE) nie sprzeciwia się ustawodawstwu państwa członkowskiego, które w ramach podatku dochodowego opodatkowuje tę samą, jednolitą stawką opodatkowania dywidendy z tytułu akcji posiadanych w spółkach mających siedzibę w tym państwie oraz dywidendy z tytułu akcji posiadanych w spółkach mających siedzibę w innym państwie członkowskim, bez możliwości zaliczenia podatku zapłaconego tytułem podatku u źródła w tym innym państwie członkowskim.

W istocie niekorzystne skutki, które mogą wynikać z zastosowaniem takiego systemu opodatkowania dochodów, wynikają z równoległego wykonywania przez dwa państwa członkowskie ich kompetencji podatkowej. Otóż prawo wspólnotowe w obecnym kształcie i w takiej sytuacji nie przewiduje ogólnych kryteriów służących rozgraniczeniu kompetencji pomiędzy państwami członkowskimi dotyczących zniesienia podwójnego opodatkowania w obrębie Wspólnoty. W związku z powyższym to do państw członkowskich należy przyjęcie przepisów koniecznych dla zapobieżenia przypadkom podwójnego opodatkowania, w szczególności przy wykorzystaniu, w ramach umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, kryteriów rozdziału kompetencji, które zostały przyjęte w międzynarodowej praktyce podatkowej.

(por. pkt 20–24 i sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 14 listopada 2006 r. (*)

Podatek dochodowy – Dywidendy – Podatek od dywidendy z tytułu udziałów w spółkach z siedzibą w innym państwie członkowskim – Brak możliwości zaliczenia w państwie miejsca zamieszkania lub siedziby podatku dochodowego zapłaconego u źródła w innym państwie członkowskim

W sprawie C-513/04

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Rechtbank van eerste aanleg te Gent (Belgia) postanowieniem z dnia 1 grudnia 2004 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 15 grudnia 2004 r., w postępowaniu:

Mark Kerckhaert,

Bernadette Morres

przeciwko

Belgische Staat,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: V. Skouris, prezes, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts i E. Juhász, prezesi izb, J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, A. Borg Barthet i E. Levits (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: L. A. Geelhoed,

sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 11 stycznia 2006 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu M. Kerckhaerta i B. Morres przez L. De Broe'a i P. Wytincka, advocaten,
- w imieniu rządu belgijskiego przez E. Dominkovits i M. Wimmera, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lummę i U. Forsthoffa, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu włoskiego przez I. M. Braguglię, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez P. Gentilego, avvocato dello Stato,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez H. G. Sevenster, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez C. Jackson, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez S. Moore, barrister,

– w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala i W. Wilsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 6 kwietnia 2006 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 73 B ust. 1 traktatu WE (obecnie art. 56 ust. 1 WE).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy M. Kerckhaertem i B. Morres (zwanymi dalej „małżeństwem Kerckhaert–Mores”) a Gewestelijke Directie Antwerpen I (zwaną dalej „belgijskim organem podatkowym”) dotyczącego odmowy przez ten organ zaliczenia temu małżeństwu kwoty zryczałtowanego podatku zapłaconego za granicą w wysokości 15% przewidzianej w art. 19 cz. 1 A ust. 1 zdanie drugie umowy pomiędzy Belgią a Francją z dnia 10 marca 1964 r. o unikaniu podwójnego opodatkowania i ustanawiającej zasady wzajemnej pomocy administracyjnej i prawnej w dziedzinie podatków dochodowych zmienionej załącznikiem z dnia 15 lutego 1971 r. (zwaną dalej „umową francusko–belgijską”).

Belgijskie ustawodawstwo podatkowe

Kodeks podatków dochodowych

3 Na podstawie art. 171 ust. 3 code des impôts sur les revenus (kodeksu podatków dochodowych, zwanego dalej „kodeksem podatków”), dywidendy są opodatkowane według stawki 25%.

4 Artykuł 187 kodeksu podatków przewidywał pierwotnie, że w zakresie dochodów osiągniętych z akcji lub udziałów i zainwestowanego kapitału, które zostały opodatkowane za granicą podatkiem dochodowym, podatkiem od osób prawnych lub podatkiem od osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibę za granicą, podatek pomniejszany był najpierw o zryczałtowaną kwotę podatku zapłaconego za granicą.

5 W następstwie zmian ustawodawstwa, osoby fizyczne nie mogły już ubiegać się o dokonanie takiego zaliczenia na poczet podatku w przypadku pobierania dywidendy od spółki mającej siedzibę w innym państwie, wypłaconej z dochodów, które już zostały opodatkowane w tym państwie podatkiem dochodowym, co skutkuje tym, że dochody te podlegają podatkowi u źródła, a także podatkowi w wysokości 25% przewidzianemu w art. 171 ust. 3 kodeksu podatków.

Umowa francusko–belgijska

6 Celem umowy francusko–belgijskiej jest w szczególności unikanie przypadków podwójnego opodatkowania w zakresie poboru podatku dochodowego ponoszonego przez jedną i tę samą osobę we Francji i w Belgii.

7 W art. 15 ust. 3 umowa stanowi, że:

„Dywidendy wypłacone przez spółki mające siedzibę we Francji, które dawałyby prawo do zaliczenia na poczet podatku, gdyby zostały otrzymane przez rezydentów francuskich, w przypadku ich wypłacenia osobie fizycznej mającej miejsce zamieszkania w Belgii również rodzi prawo do takiego zaliczenia na podatek po potrąceniu podatku u źródła obliczonego według

stawki 150% od dywidendy brutto, na którą składa się dywidenda przeznaczona do wypłaty powiększona o zaliczkę na poczet podatku”.

8 Zgodnie z art. 19 cz. 1 ust. 1 umowy, w sytuacji gdy dywidenda jest wypłacana przez spółkę mającą siedzibę we Francji na rzecz rezydenta belgijskiego, który nie jest spółką białą, podatnikiem podatku od spółek, a dywidenda została rzeczywiście opodatkowana we Francji podatkiem u źródła, podatek należny w Belgii od ich wartości netto po potrąceniu podatku francuskiego, zostanie zmniejszony, po pierwsze, o zaliczkę na podatek od dochodów z majątku ruchomego (*précompte mobilier*), oraz po drugie, o podlegającą odliczeniu zryczałtowaną kwotę podatku zapłaconego za granicą na warunkach określonych przez ustawodawstwo belgijskie, przy czym kwota ta nie może być niższa niż 15% wartości netto tej dywidendy.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

9 Zamieszkałe w Belgii małżeństwo Kerckhaert–Morres otrzymało w latach 1995 i 1996 dywidendy z mającej siedzibę we Francji spółki Eurofers SARL.

10 Cz. 1 otrzymanych kwot odpowiada kwocie zaliczenia na poczet podatku, w wysokości 50% wypłaconej dywidendy, przyznanego przez francuskie organy podatkowe na podstawie art. 15 ust. 3 umowy francusko–belgijskiej z tytułu wyrównania podatku od spółek. Zgodnie z tym przepisem zaliczenie na poczet podatku jest traktowane jako dochód z dywidendy. Dywidendy brutto zostały opodatkowane we Francji poprzez potrącenie podatku dochodowego u źródła w wysokości 15%.

11 Małżeństwo Kerckhaert–Morres zadeklarowało, iż otrzymało od spółki Eurofers SARL kwotę 34 566 204 BEF (856 873,81 euro) oraz kwotę 7 173 702 BEF (177 831,43 euro) odpowiednio z tytułu dochodów za lata 1995 i 1996. W deklaracji o osiągniętych dochodach wnieśli o zastosowanie ulgi podatkowej przewidzianej w art. 19 cz. 1 ust. 1 umowy francusko–belgijskiej, odpowiadającej francuskiemu podatkowi u źródła.

12 Z uwagi na zniesienie przez ustawodawcę belgijskiego tej ulgi podatkowej, ich wniosek został oddalony.

13 Twierdząc, że odmowa przyznania spornej w postępowaniu przed sądem krajowym ulgi podatkowej spowodowała, że pochodzące z Francji dywidendy poddane zostały dotkliwшему obciążeniu podatkowemu niż to, które stosowane jest wobec dywidend spółek mających siedzibę w Belgii, małżeństwo Kerckhaert–Morres powołało się w szczególności na naruszenie art. 73 B ust. 1 traktatu wniosło skargę do Rechtbank van eerste aanleg te Gent w celu stwierdzenia nieważności decyzji belgijskiego organu podatkowego oddalającej ich wniosek.

14 Uznawszy, że rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu wymaga wykładni prawa wspólnotowego, Rechtbank van eerste aanleg te Gent postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy art. 56 ust. 1 WE (art. 73 B ust. 1 traktatu WE w chwili, gdy miały miejsce okoliczności leżące u podstaw sporu) należy interpretować w ten sposób, że zabronione jest ograniczenie, wynikające z przepisu ustawodawstwa państwa członkowskiego (w tym przypadku Belgii) dotyczącego podatku dochodowego, poddające tej samej, jednolitej stawce podatkowej otrzymywane przez akcjonariusza zarówno dywidendy z akcji spółek zarejestrowanych w tym państwie członkowskim, jak również dywidendy z akcji spółek niezarejestrowanych w tym państwie członkowskim, bez przyznania jednakże, w odniesieniu do dywidend z akcji spółek niezarejestrowanych w tym państwie członkowskim, możliwości zaliczenia podatku u źródła na obojętne w tym innym państwie członkowskim?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

15 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem podatki bezpośrednio należące wprowadzicie do kompetencji państw członkowskich, muszą one jednak wykonywać je, przestrzegając prawa wspólnotowego (zob. w szczególności wyroki z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-80/94 Wielockx, Rec. str. I-2493, pkt 16; z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. str. I-4071, pkt 32; z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie C-334/02 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-2229, pkt 21; z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-315/02 Lenz, Zb.Orz. str. I-7063, pkt 19, z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02, Manninen, Zb.Orz. str. I-7477, pkt 19).

16 W wyżej powołanych wyrokach w sprawach Verkooijen, Lenz i Manninen Trybuna stwierdziła, że sporne ustawodawstwo państw członkowskich ustanowiło odmienne traktowanie dochodów z dywidend pochodzących ze spółek mających siedzibę w państwie miejsca zamieszkania danego podatnika i dochodów osiągniętych z dywidend pochodzących ze spółek mających swoją siedzibę w innym państwie członkowskim, odmawiając osobom pobierającym ostatnie z wymienionych dywidend korzyści podatkowych przyznanych innym podatnikom. Stwierdziwszy, że sytuacja podatników pobierających dywidendy w spółkach mających siedzibę w innym państwie członkowskim nie różni się w sposób obiektywny od sytuacji podatników pobierających dywidendy w spółkach mających siedzibę w państwie, którego podatnicy ci są rezydentami, Trybuna stwierdziła, że sporne ustawodawstwo stanowi przeszkodę dla ustanowionych w traktacie swobód.

17 W przeciwieństwie do stanowiska popieranego przez małżeństwo Kerckhaert–Morres, sprawa przed sądem krajowym różni się jednak od spraw zakończonych powyższymi wyrokami, ponieważ belgijskie ustawodawstwo podatkowe nie dokonuje jakiegokolwiek rozróżnienia na dywidendy ze spółek mających siedzibę w Belgii i dywidendy ze spółek mających siedzibę w innym państwie członkowskim, zostają one bowiem zgodnie z prawem belgijskim obciążone jednakowo 25% stawką podatku dochodowego.

18 Ponadto nie można przyjąć argumentu, zgodnie z którym sytuacja akcjonariuszy mających miejsce zamieszkania w Belgii różni się w niniejszej sprawie w zależności od tego, czy otrzymują dywidendy od spółki mającej siedzibę w tym samym państwie członkowskim, czy też od spółki mającej siedzibę w innym państwie, w ten sposób, że ich traktowanie w sposób identyczny, to znaczy stosowanie jednego i tego samego podatku dochodowego, miałyby stanowić dyskryminację.

19 Prawdą jest, że dyskryminacja może polegać nie tylko na stosowaniu różnych zasad do porównywalnych sytuacji, ale także na stosowaniu tej samej zasady do różnych sytuacji (zob. wyroki z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. str. I-225, pkt 30, z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie C-311/97 Royal Bank of Scotland, Rec. str. I-2651, pkt 26). Niemniej jednak zgodnie z tym orzecznictwem pozycja akcjonariusza otrzymującego dywidendy z

punktu widzenia ustawodawstwa państwa jego miejsca zamieszkania niekoniecznie będzie różna, jedynie ze względu na okoliczności, i? otrzyma? je od spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, które korzystaj?c ze swojej kompetencji podatkowej, poddaje te dywidendy podatkowi dochodowemu u źródła.

20 W okolicznościach faktycznych, takich jak w niniejszej sprawie, niekorzystne skutki, które mog? wi?za? si? z zastosowaniem systemu opodatkowania dochodów, jakim jest system belgijski, wynikaj? z równoległego wykonywania przez dwa państwa członkowskie ich kompetencji podatkowej.

21 W tym zakresie nale?y przypomnie?, że umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, takie jak te, które zosta?y przewidziane w art. 293 WE, s?u?? zniesieniu lub z?agodzeniu niekorzystnych dla funkcjonowania wspólnego rynku skutków wynikaj?cych ze współistnienia powo?anych w poprzednim punkcie krajowych systemów podatkowych.

22 Otó? prawo wspólnotowe w obecnym kształcie i w sytuacji, z jak? mamy do czynienia przed sądem krajowym, nie przewiduje ogólnych kryteriów s?u??cych rozgraniczeniu kompetencji pomiędzy państwami członkowskimi dotycz?cych zniesienia podwójnego opodatkowania w obrębie Wspólnoty. W rzeczywistości bowiem, poza dyrektyw? Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominuj?cych i spółek zale?nych ró?nych państw członkowskich (Dz.U. L 225, str. 6), umow? z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zwi?zku z korekt? zysków przedsi?biorstw powi?zanych (Dz.U. L 225, str. 10) oraz dyrektyw? Rady 2003/48/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszcz?dno?ci w formie wyp?acanych odsetek (Dz.U. L 157, str. 38), na dzie? dzisiejszy w ramach prawa wspólnotowego nie zosta?y przyj?te ?adne przepisy ujednolicaj?ce lub harmonizuj?ce maj?ce na celu unikanie przypadków podwójnego opodatkowania.

23 W zwi?zku z powy?szym, to do państw członkowskich nale?y przyj?cie przepisów koniecznych dla zapobie?enia przypadkom takim jak w postępowaniu przed sądem krajowym, w szczególności przy wykorzystaniu kryteriów rozdzia?u kompetencji, które zosta?y przyj?te w mi?dzynarodowej praktyce podatkowej. Taki jest zasadniczo cel umowy francusko–belgijskiej dokonuj?cej w takich przypadkach podzia?u kompetencji podatkowej pomiędzy Republik? Francusk? a Królestwem Belgii. W ka?dym razie umowa ta nie jest przedmiotem niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

24 Bior?c pod uwag? wszystkie powy?sze rozwa?ania, na przedstawione pytanie nale?y odpowiedzie? w ten sposób, że art. 73 B ust. 1 traktatu nie sprzeciwia si? ustawodawstwu państwa członkowskiego, które tak jak belgijskie ustawodawstwo podatkowe, w ramach podatku dochodowego opodatkowuje t? sam?, jednolit? stawk? opodatkowania dywidendy z tytu?u akcji posiadanych w spółkach mających siedzibę w tym państwie oraz dywidendy z tytu?u akcji posiadanych w spółkach mających siedzibę w innym państwie członkowskim, bez mo?liwo?ci zaliczenia podatku zap?aconego tytu?em podatku u źródła w tym innym państwie członkowskim.

W przedmiocie kosztów

25 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (wielka izba) orzeka, co następuje:

Artyku? 73 B ust. 1 traktatu WE (obecnie art. 56 ust. 1 WE) nie sprzeciwia si? ustawodawstwu państwa członkowskiego, które tak jak belgijskie ustawodawstwo

podatkowe w ramach podatku dochodowego opodatkowuje t? sam?, jednolit? stawk? opodatkowania dywidendy z tytu?u akcji posiadanych w spó?kach maj?cych siedzib? w tym pa?stwie oraz dywidendy z tytu?u akcji posiadanych w spó?kach maj?cych siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, bez mo?liwo?ci zaliczenia podatku zap?aconego tytu?em podatku u ?ród?a w tym innym pa?stwie cz?onkowskim.

Podpisy

* J?zyk post?powania: niderlandzki.