

Sprawa C-487/08

Komisja Europejska

przeciwko

Królestwu Hiszpanii

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Swobodny przepływ kapitału – Artykuły 56 WE i 40 porozumienia EOG – Odmienne traktowanie – Dywidendy wypłacane spółkom będącym rezydentami i spółkom niebędącymi rezydentami

Streszczenie wyroku

Swobodny przepływ kapitału – Ograniczenia – Przepisy podatkowe – Podatek dochodowy od osób prawnych – Opodatkowanie dywidend

(art. 56 ust.1 WE)

Państwo członkowskie, które uzależnia zwolnienie dywidend wypłacanych przez spółki mające siedzibę w tym państwie od poziomu udziału spółek otrzymujących dywidendy w kapitale spółek wypłacających dywidendy wyśzega dla spółek otrzymujących dywidendy mających siedzibę w innym państwie członkowskim niż dla spółek otrzymujących dywidendy mających siedzibę w tym pierwszym państwie członkowskim, uchybia zobowiązaniom, jakie na nim ciąży na mocy art. 56 ust. 1 WE.

W istocie takie odmienne traktowanie może zniechęcić spółki mające siedzibę w innych państwach członkowskich do dokonywania inwestycji w danym państwie członkowskim i w konsekwencji stanowi ograniczenie swobodnego przepływu kapitału zakazane co do zasady przez art. 56 ust. 1 WE.

Takie odmienne traktowanie nie może być uzasadnione odmienną sytuacją spółek będących rezydentami i spółek mających siedzibę w innym państwie członkowskim. Niewątpliwie w odniesieniu do środków przewidzianych przez państwo członkowskie w celu zapobiegania lub zagłodzenia opodatkowania kaskadowego bądź podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym zysków wypłacanych przez spółkę będącą rezydentem, akcjonariusze otrzymujący te zyski będący rezydentami niekoniecznie znajdują się w sytuacji porównywalnej z sytuacją akcjonariuszy otrzymujących zyski, którzy są rezydentami innego państwa członkowskiego. Jednakże od chwili, gdy państwo członkowskie jednostronnie bądź w drodze umowy obejmuje podatkiem dochodowym nie tylko akcjonariuszy będących rezydentami, lecz także akcjonariuszy niebędących rezydentami, w odniesieniu do dywidend, które otrzymują oni od spółki będącej rezydentem, sytuacja akcjonariuszy niebędących rezydentami upodabnia się do sytuacji akcjonariuszy będących rezydentami. To bowiem samo wykonywanie kompetencji podatkowych przez dane państwo, niezależnie od opodatkowania w innym państwie członkowskim, wywołuje może ryzyko opodatkowania kaskadowego lub podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym. W takim przypadku, aby otrzymujące dywidendy spółki niebędące rezydentami nie spotykały się z ograniczaniem swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, co do zasady zakazanym w art. 56 WE, państwo siedziby spółki dokonujące wypłaty zysków musi zapewnić, by w ramach przewidzianych w prawie krajowym rozwiazań mających na celu zapobieganie lub zmniejszanie opodatkowania

kaskadowego, spółki mające status udziałowców, niebędące rezydentami, byłyby traktowane tak samo jak spółki mające status udziałowców, a będące rezydentami. Stosując wskazane ustawodawstwo państwo członkowskie wykonuje swą kompetencję podatkową w stosunku do dywidend wypłacanych spółkom z siedzibą w innych państwach członkowskich. Spółki otrzymujące te dywidendy niebędące rezydentami znajdują się więc w sytuacji porównywalnej do sytuacji rezydentów, jeżeli chodzi o ryzyko opodatkowania kaskadowego dywidend wypłacanych przez spółki będące rezydentami, przez co spółek otrzymujących dywidendy będących rezydentami nie można traktować odmiennie od spółek otrzymujących dywidendy będących rezydentami.

Ponadto chociaż niekorzystne skutki, które mogą wynikać z równoległego wykonywania kompetencji podatkowych przysługujących różnym państwom członkowskim, jeżeli wykonywanie tych kompetencji nie ma charakteru dyskryminującego, nie stanowi ograniczenia zakazanych przez traktat, to nie jest tak w wypadku niekorzystnego traktowania dywidend wypłacanych spółkom mającym siedzibę w innym państwie członkowskim wynikającego wyłączenie z wykonywania przez państwo członkowskie, w którym siedzibę ma spółka wypłacająca jego kompetencji podatkowych, i gdy można je mu przypisać.

Ponadto takie odmierne traktowanie nie może być wyrównane przez zastosowanie postanowień umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Niewątpliwie nie można wykluczyć, i w państwie członkowskim uda się zapewnić wykonanie ciążących na nim zobowiązań wynikających z traktatu przez zawarcie umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania z innym państwem członkowskim. Konieczne jest jednak w tym celu, by zastosowanie takiej konwencji pozwalało na zniesienie skutki odmiennego traktowania wynikającego z przepisów krajowych. Odmierne traktowanie dywidend wypłacanych spółkom z siedzibą w innych państwach członkowskich i dywidend wypłacanych spółkom będącym rezydentami znika tylko w sytuacji, w której podatek pobrany u źródła na podstawie przepisów krajowych może być zaliczony na poczet podatku należnego w innym państwie członkowskim w wysokości równej różnicy będącej skutkiem traktowania spółek wynikającego z zastosowania przepisów krajowych. Aby osiągnąć cel zniesienia, zastosowanie metody odliczenia, przewidzianej w umowach w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, powinno więc pozwolić na to, aby podatek od dywidend pobierany przez państwo członkowskie był w całości odliczany od podatku należnego w państwie siedziby spółki otrzymującej dywidendy w ten sposób, aby – jeżeli dywidendy otrzymywane przez tę spółkę ostatecznie będą bardziej obciążone niż dywidendy wypłacane spółkom mającym siedzibę w tym pierwszym państwie członkowskim – tego większego obciążenia podatkowego nie można już było przypisać jemu, lecz państwu siedziby spółki otrzymującej dywidendy, które wykonało swoją kompetencję podatkową.

W tym względzie, gdy większość umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawartych przez państwo członkowskie przewiduje, że kwota odliczana lub zaliczona z tytułu podatku pobranego w tym państwie członkowskim nie może przekraczać części podatku państwa członkowskiego siedziby spółki otrzymującej dywidendę, obliczonej przed odliczeniem, odpowiadającej dochodom podlegającym opodatkowaniu w tym pierwszym państwie członkowskim, odmierne traktowanie może być zniesione tylko wtedy, gdy pochodzi z danego państwa członkowskiego dywidendy są wystarczająco opodatkowane w innym państwie członkowskim. Jeżeli dywidendy te nie są opodatkowane lub nie są opodatkowane w wystarczającej wysokości, suma pobrana u źródła w danym państwie członkowskim lub jej część nie mogą zostać odliczone. W takim przypadku odmierne traktowanie wynikające z zastosowania przepisów krajowych nie może być wyrównane przez zastosowanie postanowień umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. To stwierdzenie ma zastosowanie, nawet gdy konwencja taka nie przewiduje ograniczenia odliczenia części podatku państwa członkowskiego siedziby spółki otrzymującej dywidendę, obliczonej przed odliczeniem,

odpowiadającej dochodom podlegającym opodatkowaniu w państwie członkowskim, w którym siedzibę ma spółka wypłacająca, lecz stanowi, że podatek pobrany w tym państwie członkowskim jest odliczany od podatku zwanego z tymi dochodami w państwie siedziby spółki otrzymującej dywidendy. Jeżeli bowiem te dywidendy nie są opodatkowane lub nie są wystarczająco opodatkowane, kwota pobrana w państwie członkowskim, w którym siedzibę ma spółka wypłacająca lub część owej kwoty nie może być odliczona. Tymczasem decyzja o opodatkowaniu w innym państwie członkowskim dochodów pochodzących z państwa członkowskiego, w którym siedzibę ma spółka wypłacająca lub o wysokości ich opodatkowania nie zależy jednak od tego ostatniego państwa lecz od zasad opodatkowania określonych przez drugie państwo członkowskie. W związku z tym zaliczenie podatku pobranego u źródła w drugim państwie członkowskim od podatku należnego w innym państwie członkowskim na podstawie postanowień umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania nie pozwala we wszystkich przypadkach wyrównać odmienne traktowanie wynikające z zastosowania przepisów krajowych.

(por. pkt 43, 50, 53, 56, 64, 67, 69; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 3 czerwca 2010 r.(*)

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Swobodny przepływ kapitału – Artykuły 56 WE i 40 porozumienia EOG – Odmienne traktowanie – Dywidendy wypłacane spółkom będącym rezydentami i spółkom niebędącymi rezydentami

W sprawie C-487/08

mającej za przedmiot skargi o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 11 listopada 2008 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez R. Lyala oraz I. Martinez del Peral, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Królestwu Hiszpanii, reprezentowanemu przez N. Díaz Abad, działającego w charakterze pełnomocnika,

strona pozwana,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, E. Levits (sprawozdawca), A. Borg Barthet, J.J. Kasel i M. Berger, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Mazák,

sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 W swojej skardze Komisja Wspólnot Europejskich wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że w odmienny sposób traktując dywidendy wypłacone akcjonariuszom będącym rezydentami i akcjonariuszom niebędącym rezydentami, Królestwo Hiszpanii uchybiło zobowiązaniom, jakie na nim ciąży na mocy art. 56 WE i art. 40 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3, zwanego dalej „porozumieniem EOG”).

Ramy prawne

Porozumienie EOG

2 Artykuł 40 porozumienia EOG stanowi:

„W ramach postanowień niniejszego Porozumienia zakazane są wszelkie ograniczenia między Umawiającymi się Stronami w odniesieniu do swobody przepływu kapitału należącego do osób mających miejsce zamieszkania na terytorium państw członkowskich [Wspólnoty Europejskiej] lub państw [Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu (EFTA)], jak również dyskryminacja ze względu na przynależność państwową lub miejsce zamieszkania lub miejsce lokaty kapitału. Załącznik XII zawiera postanowienia niezbędne do wykonania niniejszego artykułu”.

Prawo unijne

3 Zgodnie z art. 4 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 (Dz.U. L 225, s. 6), zmienionej dyrektywą Rady 2003/123/WE z dnia 22 grudnia 2003 r. (Dz.U. L 7, s. 41) (zwanej dalej „dyrektywą 90/435”):

„Jeżeli spółka dominująca lub jej stały zakład, na mocy powołania spółki dominującej ze spółki zależnej, otrzymuje zyski podzielone, to państwo spółki dominującej i państwo jej stałego zakładu, z wyjątkiem sytuacji gdy spółka zależna ulega likwidacji, albo:

- powstrzymuje się od opodatkowania takich zysków, albo
- opodatkowuje te zyski, jednocześnie upoważniając spółkę dominującą i stały zakład do odliczenia od kwoty podatku należnego tej części podatku dochodowego od osób prawnych, płaconego przez spółkę zależną, która odnosi się do tych zysków, i każdą podporządkowaną spółkę zależną, pod warunkiem że na każdym poziomie spółka i jej podporządkowane spółki spełniają wymagania przewidziane w art. 2 i 3, do limitu kwoty odpowiedniego, należnego podatku”.

4 Artykuł 5 ust. 1 dyrektywy 90/435 stanowi:

„Zyski, które spółka zależna wypłaca swojej spółce dominującej, są zwolnione z podatku

potrącanego [pobieranego] u źródła dochodu”.

Przepisy krajowe

5 Zgodnie z art. 30 ust. 2 tekstu ujednoliconego Ley del Impuesto sobre Sociedades (ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych), zatwierdzonego przez królewski dekret z mocą ustawy nr 4/2004 z dnia 5 marca 2004 r. (BOE nr 61 z dnia 11 marca 2004 r., s. 10951, zwanego dalej „ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych”), spółka będąca rezydentem, która nieprzerwanie przez okres przynajmniej jednego roku posiadała, bezpośrednio lub pośrednio, udział równy lub przekraczający 5% w kapitale innej spółki będącej rezydentem, może odliczyć od swojego dochodu podlegającego opodatkowaniu całość otrzymanych dywidend brutto.

6 Dywidendy, do których odnosi się art. 30 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, są zwolnione z podatku pobieranego u źródła, zgodnie z art. 140 ust. 4 lit. d) tej ustawy.

7 Artykuł 14 ust. 1 tekstu ujednoliconego Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (ustawy o podatku dochodowym od nierezydentów), przyjętego dekretem królewskim z mocą ustawy 5/2004 z dnia 5 marca 2004 r. (BOE nr 62 z dnia 12 marca 2004 r., s. 11176), zmienionym ustawą 22/2005 z dnia 18 listopada 2005 r. (BOE nr 277 z dnia 19 listopada 2005 r., s. 37821, zwanego dalej „ustawą o opodatkowaniu nierezydentów”) przewiduje, co następuje:

„Przychody podlegające zwolnieniu:

[...]

h) Zyski wypływające przez spółki zależne mające siedzibę na terytorium Hiszpanii spółkom dominującym mającym siedzibę w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej lub ich stałym zakładom znajdującym się w innych państwach członkowskich, jeżeli zostaną spełnione następujące warunki:

1. Spółka dominująca i spółka zależna podlegają opodatkowaniu w państwie członkowskim Unii Europejskiej jednym z podatków od zysków osób prawnych wymienionych w art. 2 [ust. 1 lit.] c) dyrektywy 90/435 [...] i nie są zwolnione, a stałe zakłady są opodatkowane i nie są zwolnione w państwie, w którym się znajdują.

2. Wypłata zysków nie wynika z likwidacji spółki zależnej.

3. Spółka dominująca i spółka zależna mają jedną z form prawnych przewidzianych w załączniku do dyrektywy 90/435 [...].

Za »spółkę dominującą« uważa się spółkę, która posiada bezpośrednio w kapitale innej spółki udział wynoszący przynajmniej 20%, a zatem druga spółka jest uważana za spółkę zależną od pierwszej spółki. Udział ten zostanie obniżony do 15% od dnia 1 stycznia 2007 r. i do 10% od dnia 1 stycznia 2009 r.

Powyższy udział powinien być przedmiotem nieprzerwanego posiadania w ciągu roku poprzedzającego dzień, w którym wypłata zysku stanie się wymagalna. W innym przypadku powinien on być zachowany w ciągu całego okresu koniecznego do zakończenia wymaganego roku. W drugim przypadku pobrany podatek jest zwracany po upływie wymaganego okresu posiadania.

[...]

Niezależnie od powyższego minister gospodarki i finansów może oświadczyć, z zastrzeżeniem wzajemności, że lit. h) ma zastosowanie do spółek zależnych posiadających formę prawną inną niż przewidziane w załączniku do dyrektywy [90/435] oraz do dywidend wypłacanych spółce dominującej, która posiada udział w kapitale spółki zależnej mającej siedzibę w Hiszpanii wynoszący przynajmniej 10%, jeżeli spełnione są pozostałe warunki określone w lit. h)”.
8

Inne spółki niebędące rezydentami posiadające udział w kapitale spółki będącej rezydentem podlegają podatkowi od wypłacanych przez nią dywidend.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

9 W dniu 18 października 2005 r. Komisja skierowała do Królestwa Hiszpanii wezwanie do usunięcia uchybienia, stwierdzając, że w związku z tym, iż omawiane przepisy hiszpańskie wymagają od spółek niebędących rezydentami wyższego progu udziału niż wymagany od spółek będących rezydentami w celu skorzystania ze zwolnienia z podatku od dywidendy, mogą być niezgodne z art. 56 WE i art. 40 porozumienia EOG.

10 Królestwo Hiszpanii udzieliło odpowiedzi pismem z dnia 3 stycznia 2006 r., twierdząc w szczególności, że zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym należy do państwa członkowskiego siedziby oraz że omawiane przepisy hiszpańskie nie zwikszały obciążenia podatkowego spoczywającego na dywidendach wypłacanych spółkom niebędącym rezydentami, ponieważ dla oceny obciążenia podatkowego inwestycji należy uwzględnić ostateczne opodatkowanie czynności jako całości.

11 Nie będąc przekonana odpowiedzi Królestwa Hiszpanii, w dniu 13 lipca 2006 r. Komisja skierowała do niego uzasadnioną opinię, wzywając to państwo członkowskie do podjęcia niezbędnych kroków w celu dostosowania się do tej opinii w terminie dwóch miesięcy od daty jej otrzymania.

12 Królestwo Hiszpanii udzieliło odpowiedzi na tę opinię pismem z dnia 4 października 2006 r., zaprzeczając jakiegokolwiek dyskryminacji lub ograniczeniu swobodnego przepływu kapitału. Ponieważ odpowiedź ta nie zadowoliła Komisji, postanowiła ona wnieść niniejszą skargę.

W przedmiocie skargi

Argumentacja stron

13 Komisja podnosi, że uzależniając zwolnienie dywidend wypłacanych przez spółki będące rezydentami w Hiszpanii od poziomu udziału spółek otrzymujących dywidendy w kapitale spółek wypłacających wyższego dla spółek otrzymujących dywidendy niebędących rezydentami, to jest 20%, niż dla spółek otrzymujących dywidendy będących rezydentami, to jest 5%, omawiane przepisy hiszpańskie naruszają art. 56 WE i art. 40 porozumienia EOG.

14 Królestwo Hiszpanii wprowadza odmienne traktowanie dyskryminujące spółki niebędące rezydentami w stosunku do spółek będących rezydentami. Bowiem gdy udział spółki otrzymującej dywidendy będącej rezydentem w spółce wypłacającej osiąga 5%, wypłacane jej dywidendy są zwolnione z podatku, podczas gdy w przypadku spółki otrzymującej dywidendy niebędącej rezydentem zwolnienie ma zastosowanie tylko wtedy, gdy osiągnięty jest próg udziału wynoszący 20%.

15 Zdaniem Komisji orzecznictwo wynikające z wyroku z dnia 8 listopada 2007 r. w sprawie C-379/05 Amurta, Zb.Orz. s. I-9569, w którym Trybunał orzekł, że w odniesieniu do udziałów niewchodzących w zakres dyrektywy 90/435, art. 56 WE i art. 58 WE sprzeciwiają się temu, aby

pobranie podatku u źródła miało zastosowanie do dywidend wypłaconych przez spółki niebędące rezydentami, zwalniająć jednocześnie od tego podatku dywidendy wypłacone spółkom będącym rezydentami, w pełni znajduje zastosowanie do sytuacji stanowiącej przedmiot niniejszej skargi i wystarczy do jej uzasadnienia.

16 Ponadto takie odmienne traktowanie może równieź zniechęcać inwestorów niebędących rezydentami do nabycia udziałów w spółkach będących rezydentami w Hiszpanii, nawet gdyby mogli oni korzystać z odliczeń przewidzianych przez prawo wewnętrzne ich państwa lub przez konwencję o unikaniu podwójnego opodatkowania.

17 Wprawdzie Trybunał w ww. wyroku w sprawie Amurta uznał, że nie można wykluczyć, iż państwu członekowskiemu uda się zapewnić wykonanie ciążących na nim zobowiązań wynikających z traktatu WE przez zawarcie konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania z innym państwem członkowskim, jednakże zdaniem Komisji z wyroku Trybunału EFTA z dnia 23 listopada 2004 r. w sprawie E-1/04 Fokus Bank, EFTA Court Report, s. 15, pkt 37 i 38 wynika, że państwo źródła dochodu nie może uzasadnić dyskryminującego traktowania, nawet zawierając konwencję, która przyznaje korzyść podatkową w państwie siedziby. Państwo członkowskie nie może przenieść swego obowiązku poszanowania zobowiązań, jakie nakłada na traktat, na inne państwo członkowskie i powołać się na nie w celu zagodzenia dyskryminacji.

18 Nawet przyznając, że konwencja o unikaniu podwójnego opodatkowania może pozbawić takie traktowanie stosowane przez państwo członkowskie dyskryminacyjnego charakteru, takie pozbawienie nie ma miejsca w niniejszej sprawie. Konwencje zawarte przez Królestwo Hiszpanii nie gwarantują bowiem zwrotu całego podatku zapłaconego w tym państwie członkowskim, w szczególności z racji zwolnienia części stosowanego przez państwo siedziby spółki otrzymujących dywidendy do dywidend ogólnie lub do dywidend pochodzących z innych państw członkowskich, uniemożliwiająć zwrot podatku zapłaconego w Hiszpanii.

19 Jednakże państwo członkowskie nie może powoływać się na istnienie korzyści przyznanej jednostronnie przez inne państwo członkowskie, w celu uniknięcia zobowiązań, które na nim ciążą na mocy traktatu (zob. ww. wyrok w sprawie Amurta, pkt 78). Zatem Królestwo Hiszpanii w żadnym wypadku nie może powołać się na zwolnienie dywidend pochodzących z innych państw członkowskich przyznane jednostronnie przez Republikę Cypru, ponieważ Królestwo Hiszpanii nie zawarło konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania z tym państwem członkowskim.

20 Królestwo Hiszpanii nie może też powoływać się na argument, zgodnie z którym do państwa siedziby należy wyeliminowanie podwójnego opodatkowania w wymiarze prawnym. Należy bowiem rozróżnić kompetencje państwa źródła dochodu i państwa siedziby, przy czym żadne z tych dwóch państw nie może wykonywać tej kompetencji w sposób dyskryminujący.

21 Królestwo Hiszpanii kwestionuje zarzucane mu uchybienie art. 56 WE i art. 40 porozumienia EOG.

22 Rzeczone państwo członkowskie podnosi, po pierwsze, że sytuacje regulowane przez art. 14 ust. 1 lit. h) ustawy o opodatkowaniu nierezydentów, mający zastosowanie do wypłacania dywidend przez spółki mające siedzibę w Hiszpanii spółkom mającym siedzibę w innym państwie członkowskim, oraz art. 30 ust. 2 i art. 140 ust. 4 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, mający zastosowanie do dywidend wypłaconych pomiędzy spółkami mającymi siedzibę w Hiszpanii, nie są porównywalne.

23 Jeżeli bowiem dla dywidend wypłaconych spółkom mającym siedzibę w Hiszpanii przepisy art. 30 ust. 2 w związku z art. 140 ust. 4 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

maj? na celu unikanie podwójnego opodatkowania wewn?trznego, to do Królestwa Hiszpanii, jako pa?stwa powstania dochodu i zgodnie z ogólnie przyj?tymi zasadami mi?dzynarodowego prawa podatkowego posiadaj?cego pierwsze?stwo opodatkowania takiego przychodu, nie nale?y zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu mi?dzynarodowemu dywidend wyp?acanych spółkom nieb?d?cym nierezydentami. Zadanie to nale?y do pa?stwa siedziby spółki otrzymuj?cej dywidendy.

24 Trybuna? potwierdzi? w szczególno?ci w swoich wyrokach: z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C?374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Zb.Orz. s. I?11673, pkt 58; z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C?282/07 *Truck Center*, Zb.Orz. s. I?10767, pkt 42) rozró?nienie pomi?dzy kompetencjami pa?stwa siedziby spółki otrzymuj?cej dywidendy i pa?stwa ród?a dywidend. Podobnie art. 4 ust. 1 dyrektywy 90/435 zobowi?zuje pa?stwo cz?onkowskie siedziby spółki dominuj?cej, która pobiera zyski wyp?acane przez spółk? zale?n? maj?c? siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, do unikania podwójnego opodatkowania.

25 Po drugie, Królestwo Hiszpanii potwierdza, ?e omawiane przepisy hiszpa?skie nie powoduj? niekorzystnego traktowania spółek nieb?d?cych rezydentami, poniewa? nale?y analizowa? ostateczne opodatkowanie czynno?ci jako ca?o??. Zale?y ono bowiem od uwzgl?dnienia podatku zap?aconego od dywidend w podatku nale?nym w pa?stwie siedziby spółki otrzymuj?cej dywidend?, jak i od mechanizmu unikania podwójnego opodatkowania. Nawet gdyby przepisy hiszpa?skie przyznawa?y identyczne traktowanie pod wzgl?dem podatkowym dywidendom otrzymanym przez spółki b?d?ce rezydentami i spółki nieb?d?ce rezydentami, nie by?oby zapewnione identyczne ko?cowe opodatkowanie dywidend. Zatem omawiane przepisy hiszpa?skie same w sobie nie prowadz? do wy?szego opodatkowania dywidend wyp?aconych spółkom nieb?d?cym rezydentami i nie poddaj? tych ostatnich dyskryminacyjnemu traktowaniu.

26 Ponadto poniewa? Królestwo Hiszpanii chce unikn?? kaskadowego opodatkowania dywidend otrzymanych przez spółki b?d?ce rezydentami za pomoc? wyj?tku, to pa?stwo cz?onkowskie przewidzia?o równie? t? sam? korzy?? w zawartych przez nie konwencjach o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie dywidend otrzymanych przez spółki nieb?d?ce rezydentami. Królestwo Hiszpanii zawar?o bowiem porozumienia o unikaniu podwójnego opodatkowania za pomoc? metody odliczania, które w chwili up?ywu terminu okre?lonego w uzasadnionej opinii obowi?zywa?y we wszystkich pa?stwach cz?onkowskich, z wyj?tkiem Republiki Cypru, oraz we wszystkich pa?stwach EFTA, z którymi istnieje wymiana informacji.

27 Skoro konwencja o unikaniu podwójnego opodatkowaniu, taka jak konwencja zawarta z Królestwem Niderlandów, nie pozwala na zniesienie opodatkowania dokonanego przez Królestwo Hiszpanii, podczas gdy Królestwo Niderlandów wprowadzi?o system zwolnienia dywidend, wynika to z równoleg?ego wykonywania przez dwa pa?stwa cz?onkowskie ich kompetencji podatkowej. Bowiem zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u niekorzystne skutki wynikaj?ce z rozbie?no?ci pomi?dzy przepisami pa?stw cz?onkowskich z tego powodu nie mog? by? kwestionowane przez prawo unijne (wyroki: z dnia 14 listopada 2006 r. w sprawie C?513/04 *Kerckhaert i Morres*, Zb.Orz. s. I?10967, pkt 20; z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawie C?298/05 *Columbus Container Services*, Zb.Orz. s. I?10451, pkt 43).

28 W odniesieniu do Republiki Cypru, z któr? negocjacje dotycz?ce zawarcia konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowaniu znajduj? si? w zaawansowanym stadium, w swoim wewn?trznym ustawodawstwie to pa?stwo cz?onkowskie przewiduje ogólne zwolnienie dywidend pochodz?cych z innych pa?stw cz?onkowskich w ten sposób, ?e nie wyst?puje podwójne opodatkowanie.

29 Po trzecie, orzecznictwo wynikające z ww. wyroków w sprawie Amurta i Fokus Bank nie ma zastosowania w niniejszej sprawie w rozumieniu przywołanym przez Komisję.

30 W odniesieniu w szczególności do ww. wyroku w sprawie Amurta z jego pkt 79 i 80 wynika, że mimo odmiennego traktowania ograniczenie swobodnego przepływu kapitału nie ma miejsca w przypadku, gdy skutki opodatkowania dywidend przez państwo źródła dochodów są zniesione w państwie siedziby spółki otrzymującej dywidendy. Bowiem mechanizmy zawarte w konwencjach o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez Królestwo Hiszpanii znoszą skutki opodatkowania dywidend stosowanego w Hiszpanii i nie powinny być kwalifikowane jako korzyści podatkowe istniejące lub mogące istnieć w innych państwach członkowskich.

31 Nie można też potwierdzić, że zawarcie konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania zakłada przeniesienie na umawiające się państwo członkowskie obowiązku przestrzegania obowiązków nałożonych przez traktat, ponieważ chodzi o porozumienie między dwoma państwami członkowskimi dotyczące rozgraniczenia ich odpowiednich kompetencji podatkowych i skutków zniesienia podwójnego opodatkowania. Do państw członkowskich należy bowiem przyjęcie przepisów koniecznych dla zapobieżenia przypadkom podwójnego opodatkowania, w szczególności przy wykorzystaniu kryteriów rozdziału kompetencji, które zostały przyjęte w międzynarodowej praktyce podatkowej.

32 W odniesieniu do ww. wyroku w sprawie Fokus Bank nie można go odczytywać w ten sposób, że wskazuje on, iż państwo źródła w zasadzie nie może powoływać się na przepisy konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania w celu zmniejszenia podwójnego opodatkowania praktykowanego przez to państwo, ponieważ takie odczytanie jest sprzeczne z orzecznictwem Trybunału, a w szczególności z ww. wyrokiem w sprawie Amurta, na którym Komisja oparła swoją skargę.

33 Po czwarte, odmowa uwzględnienia konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania podważa kompetencje podatkowe Królestwa Hiszpanii w odniesieniu do opodatkowania dywidend wypłacanych podmiotom niebędącym rezydentami.

Ocena Trybunału

34 Na wstępie należy przypomnieć, że w świetle utrwalonego orzecznictwa wystąpienie uchybienia należy oceniać na podstawie sytuacji państwa członkowskiego, jaka miała miejsce w chwili upływu terminu wyznaczonego w uzasadnionej opinii (zob. w szczególności wyroki: z dnia 4 lipca 2002 r. w sprawie C-173/01 Komisja przeciwko Grecji, Rec. s. I-6129, pkt 7; z dnia 14 kwietnia 2005 r. w sprawie C-519/03 Komisja przeciwko Luksemburgowi, Zb.Orz. s. I-3067, pkt 18; z dnia 6 października 2009 r. w sprawie C-562/07 Komisja przeciwko Hiszpanii, Zb.Orz. s. I-9553, pkt 23).

35 W niniejszej sprawie termin ten upłynął po dwóch miesiącach od otrzymania przez Królestwo Hiszpanii uzasadnionej opinii skierowanej do tego państwa członkowskiego w dniu 13 lipca 2006 r., a zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zmiany, które nastąpiły później, nie mogą być brane pod uwagę przez Trybunał (zob. w szczególności wyrok z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie C-135/03 Komisja przeciwko Hiszpanii, Zb.Orz. s. I-6909, pkt 31).

36 Zatem okoliczności, że zgodnie z art. 14 ust. 1 lit. h) pkt 3 akapit drugi ustawy o opodatkowaniu nierezydentów udział wymagany w kapitale spółki wypłacającej dywidendy został obniżony do 15% od dnia 1 stycznia 2007 r. i do 10% od dnia 1 stycznia 2009 r., nie ma znaczenia w niniejszej sprawie.

W przedmiocie naruszenia art. 56 ust. 1 WE

37 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, o ile opodatkowanie bezpośrednio należy do kompetencji państw członkowskich, o tyle jednak powinny one wykonywać je z poszanowaniem prawa unijnego (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawie *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, pkt 36; w sprawie *Amurta*, pkt 16; wyrok z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-540/07 *Komisja przeciwko Włochom*, Zb.Orz. s. I-10983, pkt 28).

38 Należy również stwierdzić, że wobec braku przepisów ujednolicających lub harmonizujących na poziomie unijnym państwa członkowskie zachowują uprawnienia do określania, w drodze umów lub w sposób jednostronny, kryteriów rozdziału przysługujących im kompetencji podatkowych, w szczególności w celu unikania podwójnego opodatkowania (wyroki: z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-336/96 *Gilly*, Rec. s. I-2793, pkt 24, 30; z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 *Saint-Gobain ZN*, Rec. s. I-6161, pkt 57; oraz ww. wyroki: w sprawie *Amurta*, pkt 17; w sprawie *Komisja przeciwko Włochom*, pkt 29).

39 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 członkowskiego, a tym samym ułatwienie konsolidacji spółek na szczeblu unijnym (wyroki: z dnia 4 października 2001 r. w sprawie C-294/99 *Athinaiki Zythopoiia*, Rec. s. I-6797, pkt 25; z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Zb.Orz. s. I-11753, pkt 103; ww. wyrok w sprawie *Amurta*, pkt 18).

40 W przypadkach udziałów, które nie są objęte dyrektywą 90/435, do państw członkowskich należy określenie, czy i w jakim zakresie unika bądź podwójnego opodatkowania wypłaconych zysków w wymiarze ekonomicznym lub opodatkowania kaskadowego, 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 (zob. ww. wyroki: w sprawie *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, pkt 54; w sprawie *Amurta*, pkt 24; w sprawie *Komisja przeciwko Włochom*, pkt 31).

41 W niniejszej sprawie, zgodnie z art. 30 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, dywidendy wypłacone przez spółkę mającą siedzibę w Hiszpanii innej spółce mającej siedzibę w Hiszpanii, która nieprzerwanie przez okres przynajmniej jednego roku posiadała, bezpośrednio lub pośrednio, udział równy lub wyższy 5% w kapitale spółki wypłacającej dywidendy, mogą być w całości odliczone od podlegającego opodatkowaniu dochodu spółki otrzymującej dywidendy i są ponadto zwolnione z podatku u źródła zgodnie z art. 140 ust. 4 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Natomiast w odniesieniu do dywidend wypłaconych przez spółkę mającą siedzibę w Hiszpanii spółce mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, zgodnie z art. 14 ust. 1 ustawy o opodatkowaniu nierezydentów, są one zwolnione tylko wtedy, gdy spółka otrzymująca dywidendy posiada bezpośrednio w kapitale spółki wypłacającej udział wynoszący przynajmniej 20%.

42 Należy zatem stwierdzić, że w odniesieniu do spółek otrzymujących dywidendy posiadających pomiędzy 5% a 20% udziału w kapitale spółki wypłacającej omawiane przepisy hiszpańskie wprowadzają różnicowane traktowanie pomiędzy spółkami otrzymującymi dywidendy mającymi siedzibę w Hiszpanii a spółkami otrzymującymi dywidendy mającymi siedzibę w innym państwie członkowskim, ponieważ tylko dywidendy wypłacone tym pierwszym

spółkom są zwolnione z opodatkowania.

43 Takie odmienne traktowanie może zniechęcić spółki mające siedzibę w innych państwach członkowskich do dokonywania inwestycji w Hiszpanii i w konsekwencji stanowi ograniczenie swobodnego przepływu kapitału zakazane co do zasady przez art. 56 ust. 1 WE.

44 Niemniej jednak zbadać należy, czy to ograniczenie swobodnego przepływu kapitału może być uzasadnione w świetle postanowień traktatu.

45 Zgodnie z art. 58 ust. 1 lit. a) WE „[a]rtykuł 56 nie narusza prawa państw członkowskich do [...] stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmienne podatków ze względu na różne miejsce zamieszkania [...]”.

46 Należy również stwierdzić, że odstępstwo przewidziane w art. 58 ust. 1 lit. a) WE samo jest ograniczone przez art. 58 ust. 3 WE, który przewiduje, iż przepisy krajowe, o których mowa w ust. 1 tego artykułu, „nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płaconoci w rozumieniu art. 56”.

47 Odmienne traktowanie, jakie dopuszcza art. 58 ust. 1 lit. a) WE, powinno być odróżnione od dyskryminacji zakazanej przez ust. 3 tego artykułu. Z orzecznictwa Trybunału wynika jednak, że aby krajowy przepis podatkowy taki jak tutaj rozważany mógł zostać uznany za zgodny z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, odmienne traktowanie winno dotyczyć sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, bądź winno być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (zob. wyroki: z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. s. I-4071, pkt 43; z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. s. I-7477, pkt 29; ww. wyroki: w sprawie Amurta, pkt 32; w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 49).

48 Należy zatem sprawdzić, czy ze względu na cel rozpatrywanych przepisów krajowych spółki otrzymujące dywidendy bądźce rezydentami w Hiszpanii oraz spółki otrzymujące dywidendy z siedzibę w innym państwie członkowskim znajdują się w porównywalnej sytuacji.

49 Zdaniem Królestwa Hiszpanii celem omawianych przepisów krajowych mających zastosowanie do spółek mających siedzibę w Hiszpanii jest unikanie podwójnego opodatkowania. Skoro bowiem w świetle tego celu spółki mające siedzibę w innym państwie członkowskim nie znajdują się w podobnej sytuacji, unikanie podwójnego opodatkowania dywidend wypłacanych tym spółkom należy nie do Królestwa Hiszpanii jako państwa źródła tych dochodów, lecz do państwa siedziby tych spółek.

50 Należy stwierdzić, iż Trybunał orzekł już, że w odniesieniu do przepisów przewidzianych przez państwo członkowskie w celu zapobiegania opodatkowaniu kaskadowemu bądź podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym zysków wypłacanych przez spółkę bądźce rezydentem lub zmniejszenia tego rodzaju opodatkowania akcjonariusze otrzymujący te zyski bądźcy rezydentami niekoniecznie znajdują się w sytuacji porównywalnej do sytuacji akcjonariuszy otrzymujących zyski, którzy są rezydentami innego państwa członkowskiego (wyrok z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-170/05 Denkavit Internationaal i Denkavit France, Zb.Orz. s. I-11949, pkt 34; ww. wyroki: w sprawie Amurta, pkt 37; w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 51).

51 Jednakże od chwili gdy państwo członkowskie jednostronnie bądź w drodze umowy obejmuje podatkiem dochodowym nie tylko akcjonariuszy bądźcych rezydentami, lecz także akcjonariuszy niebędących rezydentami w odniesieniu do dywidend, które otrzymują oni od spółki bądźcej rezydentem, sytuacja rzeczonych akcjonariuszy niebędących rezydentami upodabnia się

do sytuacji akcjonariuszy lub udziałowców będących rezydentami (ww. wyroki: w sprawie *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, pkt 68; w sprawie *Denkavit Internationaal i Denkavit France*, pkt 35; w sprawie *Amurta*, pkt 38; a także w sprawie *Komisja przeciwko Włochom*, pkt 52).

52 To bowiem samo wykonywanie kompetencji podatkowych przez dane państwo, niezależnie od opodatkowania w innym państwie członkowskim, wywołuje może ryzyko opodatkowania kaskadowego lub podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym. W takim przypadku, aby odbiorcy dywidend niebędący rezydentami nie spotykali się z ograniczaniem swobodnego przepływu kapitału, co do zasady zakazanym przez art. 56 WE, państwo siedziby spółki dokonującej wypłaty musi zapewnić, by w ramach przewidzianych w prawie krajowym rozwiązań mających na celu zapobieganie opodatkowaniu kaskadowemu lub podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym albo zmniejszanie tego rodzaju opodatkowania podmioty niebędące rezydentami podlegały takiemu samemu traktowaniu jak rezydenci (zob. ww. wyroki: w sprawie *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, pkt 70; w sprawie *Amurta*, pkt 39; w sprawie *Komisja przeciwko Włochom*, pkt 53).

53 Należy jednak stwierdzić, że Królestwo Hiszpanii postanowiło wykonywać swą kompetencję podatkową w stosunku do dywidend wypłacanych spółkom z siedzibą w innych państwach członkowskich. Spółki otrzymujące te dywidendy niebędące rezydentami znajdują się więc w sytuacji porównywalnej do sytuacji rezydentów, jeżeli chodzi o ryzyko opodatkowania kaskadowego dywidend wypłacanych przez spółki będące rezydentami, przez co spółek otrzymujących dywidendy niebędących rezydentami nie można traktować odmiennie od spółek otrzymujących dywidendy będących rezydentami.

54 W tym względzie powołanie się Królestwa Hiszpanii na ww. wyrok w sprawie *Truck Center* nie ma znaczenia. Bowiem zróżnicowane traktowanie ustanowione przez przepisy będące przedmiotem sporu przed sądem krajowym pomiędzy spółkami otrzymującymi dochody z kapitału, polega na stosowaniu różnych mechanizmów opodatkowania w zależności od tego, czy mają one siedzibę w Belgii czy w innym państwie członkowskim (zob. ww. wyrok w sprawie *Truck Center*, pkt 41). Natomiast na podstawie przepisów będących przedmiotem niniejszej sprawy dywidendy wypłacane spółkom mającym siedzibę w innym państwie członkowskim są opodatkowane, podczas gdy dywidendy wypłacane spółkom mającym siedzibę w Hiszpanii są zwolnione.

55 Królestwo Hiszpanii podnosi ponadto, że omawiane przepisy hiszpańskie nie powodują niekorzystnego traktowania spółek mających siedzibę w innym państwie członkowskim, ponieważ należy uwzględnić traktowanie dywidend otrzymanych w innym państwie członkowskim siedziby spółki otrzymującej dywidendy. Z jednej strony wynika z tego, że ewentualnego zbyt dużego obciążenia podatkowego spoczywającego na dywidendach wypłacanych spółkom niebędącym rezydentami nie można przypisać wyjącznie Królestwu Hiszpanii, lecz wynika ono z równoległego wykonywania kompetencji podatkowych przez Królestwo Hiszpanii i przez państwo członkowskie siedziby spółki otrzymującej dywidendy. Z drugiej strony metoda odliczania ustanowiona przez konwencje o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez Królestwo Hiszpanii pozwala zapobiegać opodatkowaniu kaskadowemu w sposób analogiczny do zwolnienia mającego zastosowanie do dywidend wypłacanych spółkom mającym siedzibę w Hiszpanii.

56 W przedmiocie tej pierwszej kwestii Trybunał orzekł już, że niekorzystne skutki, które mogą wynikać z równoległego wykonywania kompetencji podatkowych przysługujących różnym państwom członkowskim, jeżeli wykonywanie tych kompetencji nie ma charakteru dyskryminującego, nie stanowi ograniczenia zakazanych przez traktat (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Kerckhaert i Morres*, pkt 19, 20, 24; wyroki: z dnia 20 maja 2008 r. w sprawie C-194/06

Orange European Smallcap Fund, Zb.Orz. s. I?3747, pkt 41, 42, 47; a tak?e z dnia 16 lipca 2009 r. w sprawie C?128/08 Damseaux, Zb.Orz. s. I?6823, pkt 27).

57 Jednak?e w niniejszej sprawie, jak zosta?o stwierdzone w pkt 53 niniejszego wyroku, niekorzystne traktowanie dywidend wyp?acanych spó?kom maj?cym siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim wynika wy?zcznie z wykonywania przez Królestwo Hiszpanii jego kompetencji podatkowych, a zatem mo?na je mu przypisa?.

58 W odniesieniu do punktu drugiego Trybuna? rzeczywi?cie orzek?, i? nie mo?na wykluczy?, ?e pa?stwu cz?onkowskiemu uda si? zapewni? wykonanie ci???cych na nim zobowi?za? wynikaj?cych z traktatu przez zawarcie umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania z innym pa?stwem cz?onkowskim (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 71; w sprawie Amurta, pkt 79; w sprawie Komisja przeciwko W?ochom, pkt 36).

59 Konieczne jest jednak w tym celu, by zastosowanie takiej konwencji pozwala?o znie?? skutki odmiennego traktowania wynikaj?ce z przepisów krajowych. Trybuna? orzek? bowiem, ?e odmierne traktowanie dywidend wyp?acanych spó?kom z siedzib? w innych pa?stwach cz?onkowskich i dywidend wyp?acanych spó?kom b?d?cym rezydentami znika tylko w sytuacji, w której podatek pobrany u ?ród?a na podstawie przepisów krajowych mo?e by? zaliczony na poczet podatku nale?nego w innym pa?stwie cz?onkowskim w wysoko?ci równej ró?nicy b?d?cej skutkiem traktowania spó?ek wynikaj?cego z zastosowania przepisów krajowych (zob. ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko W?ochom, pkt 37).

60 Aby osi?gn?? cel zniesienia, zastosowanie metody odliczenia, na któr? powo?uje si? Królestwo Hiszpanii, powinno wi?c pozwoli? na to, aby podatek od dywidend pobierany przez to pa?stwo cz?onkowskie by? w ca?o?ci odliczany od podatku nale?nego w pa?stwie siedziby spó?ki otrzymuj?cej dywidendy w ten sposób, aby – je?li dywidendy otrzymywane przez t? spó?k? ostatecznie b?d? bardziej obci???one ni? dywidendy wyp?acane spó?kom maj?cym siedzib? w Hiszpanii – tego wi?kszego obci???enia podatkowego nie mo?na ju? by?o przypisa? Królestwu Hiszpanii, lecz pa?stwu siedziby spó?ki otrzymuj?cej dywidendy, które wykona?o swoj? kompetencj? podatkow?.

61 W niniejszej sprawie wi?kszo?? konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Królestwo Hiszpanii przewiduje, ?e kwota odliczana lub zaliczona z tytu?u podatku pobranego w Hiszpanii nie mo?e przekracza? cz???ci podatku pa?stwa cz?onkowskiego siedziby spó?ki otrzymuj?cej dywidend?, obliczonej przed odliczeniem, odpowiadaj?cej dochodom podlegaj?cym opodatkowaniu w Hiszpanii.

62 Zatem odmierne traktowanie mo?e by? zniesione tylko wtedy, gdy pochodz?ce z Hiszpanii dywidendy s? wystarczaj?co opodatkowane w innym pa?stwie cz?onkowskim. Je?eli dywidendy te nie s? opodatkowane lub nie s? opodatkowane w wystarczaj?cej wysoko?ci, suma pobrana u ?ród?a w Hiszpanii lub jej cz??? nie mog? zosta? odliczone. W takim przypadku odmierne traktowanie wynikaj?ce z zastosowania przepisów krajowych nie mo?e by? wyrównane przez zastosowanie postanowie? umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania (zob. ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko W?ochom, pkt 38).

63 To stwierdzenie ma zastosowanie, nawet gdy konwencje o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez Królestwo Hiszpanii nie przewiduj? ograniczenia odliczenia cz???ci podatku pa?stwa cz?onkowskiego siedziby spó?ki otrzymuj?cej dywidend?, obliczonej przed odliczeniem, odpowiadaj?cej dochodom podlegaj?cym opodatkowaniu w Hiszpanii, lecz stanowi?, ?e podatek pobrany w Hiszpanii jest odliczany od podatku zwi?zanego z tymi dochodami w pa?stwie siedziby. Je?eli bowiem te dywidendy nie s? opodatkowane lub nie s? wystarczaj?co

opodatkowane, kwota pobrana w Hiszpanii lub jej cz??? nie mo?e by? odliczona.

64 Decyzja o opodatkowaniu w innym pa?stwie cz?onkowskim dochodów pochodz?cych z Hiszpanii lub o wysoko?ci ich opodatkowania nie zale?y jednak od Królestwa Hiszpanii, lecz od zasad opodatkowania okre?lonych przez to drugie pa?stwo cz?onkowskie. Królestwo Hiszpanii nie ma w konsekwencji podstaw, by utrzymywa?, ?e odliczenie podatku pobranego u ?ród?a w Hiszpanii od podatku nale?nego w innym pa?stwie cz?onkowskim na podstawie postanowie? konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania pozwala we wszystkich przypadkach wyrówna? odmienne traktowanie wynikaj?ce z zastosowania przepisów krajowych (zob. ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko W?ochom, pkt 39).

65 Królestwo Hiszpanii wskaza?o ponadto, ?e nie zawar?o jeszcze konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania z Republik? Cypru, lecz ?e to pa?stwo cz?onkowskie w swoich przepisach krajowych przewiduje ogólne zwolnienie dywidend pochodz?cych z innych pa?stw cz?onkowskich, a zatem nie wyst?puje podwójne opodatkowanie.

66 Z jednej strony pa?stwo cz?onkowskie nie mo?e powo?ywa? si? na istnienie korzy?ci przyznanej jednostronnie przez inne pa?stwo cz?onkowskie, w celu unikni?cia zobowi?za?, które na nim ci??? na mocy traktatu (ww. wyrok w sprawie Amurta, pkt 78). Z drugiej strony w niniejszej sprawie zwolnienie takie jak to przyznane przez Republik? Cypru w ka?dym razie nie mo?e wyrówna? podwójnego opodatkowania wynikaj?cego z wykonywania przez Królestwo Hiszpanii jego kompetencji podatkowych.

67 Bior?c pod uwag? powy?sze, nale?y stwierdzi? z jednej strony, ?e odmienne traktowanie, jakiemu Królestwo Hiszpanii poddaje dywidendy wyp?acane spółkom maj?cym siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim w stosunku do dywidend wyp?acanych spółkom maj?cym siedzib? w Hiszpanii, nie mo?e by? uzasadnione odmienn? sytuacj? tych spółek, a z drugiej strony, ?e niekorzystne sytuacje wynikaj?ce dla spółek maj?cych siedzib? w innych pa?stwach cz?onkowskich z tego odmiennego traktowania nie s? znoszone przez konwencje o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez Królestwo Hiszpanii.

68 Poniewa? Królestwo Hiszpanii nie powo?a?o si? na nadrz?dne wzgl?dy interesu ogólnego umo?liwiaj?ce uzasadnienie ustanowionego ograniczenia swobodnego przep?ywu kapita?u, nale?y stwierdzi?, ?e zarzut dotycz?cy naruszenia art. 56 ust. 1 WE jest zasadny.

69 Z powy?szego wynika, ?e uzale?niaj?c zwolnienie dywidend wyp?acanych przez spółki maj?ce siedzib? w Hiszpanii od poziomu udzia?u spółek otrzymuj?cych dywidendy w kapitale spółek wyp?acaj?cych dywidendy wy?szego dla spółek otrzymuj?cych dywidendy maj?cych siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim ni? dla spółek otrzymuj?cych dywidendy maj?cych siedzib? w Hiszpanii, Królestwo Hiszpanii uchybi?o zobowi?zaniom, jakie na nim ci??? na mocy art. 56 ust. 1 WE.

W przedmiocie naruszenia art. 40 porozumienia EOG

70 Tytu?em wst?pu nale?y przypomnie?, ?e Trybuna? jest uprawniony do badania z urz?du, czy zosta?y spe?nione przes?anki wniesienia skargi o stwierdzenie uchybienia zobowi?zaniom pa?stwa cz?onkowskiego przewidziane w art. 226 WE (wyroki: z dnia 31 marca 1992 r. w sprawie C?362/90 Komisja przeciwko W?ochom, Rec. s. I?2353, pkt 8; z dnia 15 stycznia 2002 r. w sprawie C?439/99 Komisja przeciwko W?ochom, Rec. s. I?305, pkt 8; z dnia 4 maja 2006 r. w sprawie C?98/04 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Zb.Orz. s. I?4003, pkt 16; z dnia 26 kwietnia 2007 r. w sprawie C?195/04 Komisja przeciwko Finlandii, Zb.Orz. s. I?3351, pkt 21).

71 Na podstawie art. 21 statutu Trybuna?u Sprawiedliwo?ci oraz art. 38 § 1 lit. c) regulaminu

postępowania przed Trybunałem, jak i orzecznictwa dotyczącego tych postanowień, skarga powinna zawierać przedmiot sporu i zwięźle przedstawienie zarzutów prawnych stanowiących jej podstawę. W konsekwencji przy każdej skardze wnoszonej na podstawie art. 226 WE na Komisji spoczywa obowiązek wskazania konkretnych zarzutów, w przedmiocie których Trybunał ma orzekać, jak również wskazania co najmniej w sposób zwięzły okoliczności faktycznych i prawnych, na których oparte są te zarzuty (zob. w szczególności wyrok z dnia 10 grudnia 2009 r. w sprawie C-390/07 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, pkt 339).

72 W niniejszej sprawie, zarzucając Królestwu Hiszpanii naruszenie art. 40 porozumienia EOG, Komisja ogranicza się do odwołania się do odmiennego traktowania wynikającego z art. 14 ust. 1 ustawy o opodatkowaniu nierezydentów, w stosunku do traktowania przyznanego dywidendom wypłaconym spółkom mającym siedzibę w Hiszpanii.

73 Należy zatem stwierdzić, jak wynika z samego brzmienia tego art. 14 ust. 1, iż przepis ten ma zastosowanie tylko do dywidend wypłaconych spółkom mającym siedzibę w innych państwach członkowskich.

74 W braku dostarczonych przez Komisję wskazówek dotyczących systemu prawnego dywidend wypłaconych spółkom mającym siedzibę w państwach EFTA Trybunał nie posiada wystarczających dowodów, które pozwoliłyby mu na właściwe zrozumienie charakteru zarzucanego Królestwu Hiszpanii naruszenia art. 40 porozumienia EOG oraz sprawdzenie, czy ma miejsce podnoszone przez Komisję uchybienie.

75 W konsekwencji zarzut dotyczący naruszenia art. 40 porozumienia EOG należy odrzucić jako niedopuszczalny.

W przedmiocie kosztów

76 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu postępowania kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Na podstawie art. 69 § 3 regulaminu postępowania w razie cząściowego tylko uwzględnienia żąda albo w wyjątkowych przypadkach Trybunał może postanowić, że koszty zostaną podzielone albo że każda ze stron pokryje swoje własne koszty. Wobec faktu, że skarga Komisji została uwzględniona jedynie w części, należy orzec, że każda ze stron poniesie własne koszty.

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

1) **Uzależniając zwolnienie dywidend wypłaconych przez spółki mające siedzibę w Hiszpanii od poziomu udziału spółek otrzymujących dywidendy w kapitale spółek wypłacających dywidendy wyszłego dla spółek otrzymujących dywidendy mających siedzibę w innym państwie członkowskim niż dla spółek otrzymujących dywidendy mających siedzibę w Hiszpanii, Królestwo Hiszpanii uchybiło zobowiązaniom, jakie na nim ciąży na mocy art. 56 ust. 1 WE.**

2) **W pozostałym zakresie skarga zostaje oddalona.**

3) **Komisja Europejska i Królestwo Hiszpanii pokrywają własne koszty.**

Podpisy

* Język postępowania: hiszpański.