WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 18 grudnia 2007 r. *

W sprawie C-436/06

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht Hamburg (Niemcy) postanowieniem z dnia 20 września 2006 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 23 października 2006 r., w postępowaniu:

Per Grønfeldt,

Tatiana Grønfeldt

przeciwko

Finanzamt Hamburg — Am Tierpark,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: C.W.A. Timmermans (sprawozdawca), prezes izby, L. Bay Larsen, K. Schiemann, P. Kūris i C. Toader, sędziowie,

* Język postępowania: niemiecki.

rzecznik generalny: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 27 września 2007 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu P. Gronfeldta oraz T. Gronfeldt przez A. Mutschera, doradcę podatkowego,

— w imieniu Finanzamt Hamburg — Am Tierpark przez B. Fiedlera, radcę,

— w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lummę oraz C. Blaschke, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu greckiego przez K. Georgiadisa oraz O. Patsopoulou i I. Pouli, działające w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala oraz G. Wilmsa, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

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

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy P. Grønfeldtem i T. Grønfeldt a Finanzamt Hamburg — Am Tierpark (zwanym dalej „Finanzamt") w przedmiocie opodatkowania w Niemczech dochodów kapitałowych uzyskanych z tytułu zbycia udziałów w kapitale dwóch spółek kapitałowych prawa duńskiego.

Krajowe ramy prawne

3 Jak wynika z postanowienia odsyłającego, zgodnie z art. 17 Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), w brzmieniu wynikającym z ustawy z dnia 24 marca 1999 r. (BGBl. 1999 I, str. 402) do przychodów z działalności gospodarczej zaliczane były między innymi zyski kapitałowe ze zbycia udziałów w spółce kapitałowej, jeżeli w ciągu ostatnich pięciu lat zbywca posiadał — bezpośrednio lub pośrednio — istotny udział w kapitale zakładowym, wynoszący co najmniej 10%.

4 Na mocy art. 17 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu wynikającym ze Steuersenkungsgesetz 2001/2002 (ustawy dotyczącej obniżenia opodatkowania 2001/2002 z dnia 23 października 2000 r., BGBl. 2000 I, str. 1433, zwanej dalej „EStG w nowym brzmieniu") za przychód z działalności gospodarczej uważany jest również zysk ze zbycia udziałów w spółce kapitałowej, jeżeli w ciągu ostatnich pięciu lat zbywca miał — bezpośrednio lub pośrednio — udział w kapitale zakładowym wynoszący co najmniej 1%.

5 Z przepisów wykonujących art. 17 EStG w nowym brzmieniu, to znaczy z art. 52 ust. 1 EStG w nowym brzmieniu oraz art. 52 ust. 34a ustawy o podatku dochodowy od osób fizycznych w brzmieniu wynikającym ze Steuer-Euroglättungsgesetz (ustawy w sprawie przeliczenia i wyrównania kwot podatkowych w euro z dnia 19 grudnia 2000 r., BGBl. 2000 I, str. 1790) wynika, że przepis ten znajduje zastosowanie od roku podatkowego 2001, niezależnie od innych warunków, w przypadku zbycia udziałów kapitałowych w spółkach, które nie są objęte nieograniczonym obowiązkiem podatkowym w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, a więc między innymi w przypadku zbycia udziałów kapitałowych w spółkach zagranicznych. Jeśli chodzi o zbycie udziałów w spółkach objętych nieograniczonym obowiązkiem podatkowym w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, co stanowi regułę w przypadku spółek niemieckich, art. 17 EStG w nowym brzmieniu znajduje zastosowanie dopiero począwszy od roku podatkowego 2002, a zatem zyski ze zbycia osiągnięte w 2001 r. podlegały opodatkowaniu tylko, jeżeli zbywca posiadał udział w kapitale zakładowym wynoszący co najmniej 10%.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

6 Z postanowienia odsyłającego wynika, że P. Grønfeldt był akcjonariuszem dwóch spółek kapitałowych prawa duńskiego, Navision Software A/S i WISEhouse Denmark A/S, i posiadał udział w ich kapitale wynoszący, odpowiednio: 2,1% i 2,5%.

7 W 2001 r. zbył on większą część posiadanych akcji. Osiągną przy tym zysk ze zbycia akcji spółki Navision Software A/S i poniósł niewielką stratę ze zbycia akcji spółki WISEhouse Denmark A/S.

8 W decyzji dotyczącej podatku dochodowego z dnia 10 kwietnia 2003 r. Finanzamt, działając na podstawie art. 17 EStG w nowym brzmieniu, po uwzględnieniu powyższych zysków i strat, określił zysk z tytułu zbycia akcji na kwotę 2 021 287 DM. Odwołanie małżonków Grønfeldt od tej decyzji zostało oddalone.

9 Małżonkowie Grønfeldt zaskarżyli więc powyższą decyzję do sądu krajowego.

10 Ich zdaniem opodatkowanie zysków osiągniętych z tytułu zbycia udziałów kapitałowych w zagranicznej spółce w przypadku, gdy udział w kapitale zakładowym tej spółki wynosi co najmniej 1% oraz opodatkowanie zysków osiągniętych przy zbyciu udziałów kapitałowych w niemieckiej spółce w przypadku, gdy udział w kapitale zakładowym tej spółki wynosi 10% stanowi nierówne traktowanie, które narusza między innymi, zasadę swobodnego przepływu kapitału przewidzianą w art. 56 WE.

11 Sąd krajowy podziela wątpliwości wyrażone przez Bundesfinanzhof w postanowieniu z dnia 14 lutego 2006 r., VIII B 107/04, w przedmiocie zgodności art. 17 EStG w nowym brzmieniu z zasadą swobodnego przepływu kapitału.

12 Uznając, że rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu wymaga wykładni prawa wspólnotowego Finanzgericht Hamburg postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy jest zgodne z art. 56 WE dotyczącym swobodnego przepływu kapitału, że zysk z tytułu zbycia udziałów lub akcji w zagranicznej spółce kapitałowej w 2001 r. podlegał opodatkowaniu, gdy zbywca w ciągu ostatnich pięciu lat posiadał, bezpośrednio lub pośrednio, udział w kapitale spółki w wysokości co najmniej 1%, podczas gdy zysk z tytułu zbycia udziałów lub akcji w [niemieckiej] spółce kapitałowej podlegającej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, na warunkach w pozostałym zakresie takich samych, w 2001 r. podlegał opodatkowaniu tylko w przypadku posiadania istotnego udziału wynoszącego przynajmniej 10%?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

13 Jak wynika z postanowienia odsyłającego w 2001 r. zyski ze zbycia udziałów kapitałowych w spółkach zagranicznych były opodatkowane, jeżeli wysokość udziału w kapitale zakładowym wynosiła co najmniej 1%. Natomiast w tym samym roku zyski ze zbycia udziałów kapitałowych w spółkach prawa krajowego, dokonanego na takich samych warunkach, były opodatkowane tylko, jeżeli wysokość tego udziału osiągała 10%.

14 Tego rodzaju odmienne traktowanie, w zależności od miejsca inwestowania, kapitału skutkuje zniechęcaniem udziałowców lub akcjonariuszy do inwestowania kapitału w spółki mające siedzibę w innym państwie oraz ma również skutek ograniczający

w stosunku do spółek mających siedzibę w innych państwach, gdyż jest dla nich przeszkodą w gromadzeniu kapitału w Niemczech (zob. podobnie wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, Zb.Orz. str. I-11753, pkt 166).

15 Nie ma tu znaczenia, że odmienne traktowanie miało miejsce jedynie przez pewien okres. Okoliczność ta sama w sobie nie wyklucza, że odmienne traktowanie wywołuje istotne skutki, o czym świadczy stan faktyczny sprawy przed sądem krajowym, i że w związku z tym przeszkoda dla swobodnego przepływu kapitału jest realna.

16 Aby tego rodzaju odmienne traktowanie mogło zostać uznane za zgodne z postanowieniami traktatu WE odnoszącymi się do swobodnego przepływu kapitału musi ono dotyczyć sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne lub musi być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 167).

17 Zdaniem Finanzamt i rządu niemieckiego odmienne traktowanie, którego dotyczy sprawa przed sądem krajowym jest częścią uregulowania przejściowego — dla wprowadzenia którego państwo członkowskie powinno dysponować pewną swobodą działania — mającego na celu zapewnienie, w dłuższej perspektywie, zgodności niemieckiego systemu podatku dochodowego od osób prawnych z prawem wspólnotowym oraz zniesienie ewentualnej dyskryminacji. Mówiąc bardziej szczegółowo, w celu nałożenia identycznego obciążenia podatkowego na inwestycje dokonywane w Niemczech i inwestycje dokonywane za granicą, w niemieckim systemie podatku dochodowego od osób prawnych procedura całkowitego odliczenia została zastąpiona procedurą obniżenia przychodów o 50%.

18 Według rządu niemieckiego w ramach procedury całkowitego odliczenia spółka kapitałowa była opodatkowana co do zasady według stawki 40%. Zysk, jaki wypłacała swoim udziałowcom lub akcjonariuszom opodatkowany był jedynie według stawki 30%. Udziałowiec lub akcjonariusz zobowiązany był z kolei do zapłaty podatku dochodowego od wypłaconego zysku według stawki podatkowej, która znajdowała w stosunku do niego zastosowanie. Mógł on jednak odliczyć w całości od swojego osobistego zobowiązania podatkowego podatek dochodowy od osób prawnych zapłacony już w Niemczech przez spółkę kapitałową. W ten sposób zyski te nie były podwójnie opodatkowane.

19 Natomiast jeśli chodzi o procedurę obniżenia przychodów o 50%, to według rządu niemieckiego zyski spółek kapitałowych osiągnięte w okresach rozliczeniowych rozpoczynających się po dniu 31 grudnia 2000 r. opodatkowane są już według jednolitej stawki wynoszącej 25%, niezależnie od tego, czy osiągnięte zyski zostają wypłacone udziałowcom lub akcjonariuszom. Udziałowiec lub akcjonariusz, który otrzymuje dywidendę nie może już odliczyć podatku dochodowego od osób prawnych. Jednakże zobowiązany jest deklarować już tylko połowę dywidend jako dochód kapitałowy, natomiast druga połowa jest zwolniona od podatku. System ten znajduje zastosowanie odpowiednio do opodatkowania dywidend i zysków z tytułu zbycia udziałów kapitałowych.

20 Rząd niemiecki dalej wyjaśnia, że w ramach procedury obniżenia przychodów o 50% pełne opodatkowanie zysków spółki kapitałowej możliwe jest tylko poprzez połączenie opodatkowania zysków po stronie spółki i opodatkowania połowy dywidend po stronie udziałowca lub akcjonariusza, czyli inaczej niż w przypadku procedury całkowitego odliczenia, w której pełne opodatkowanie dokonywane jest już po stronie spółki.

21 Powyższe połączenie, które zdaniem rządu niemieckiego gwarantuje pełne opodatkowanie, byłoby zakłócone, gdyby wysokość procentowa udziału w kapitale zakładowym, od której następuje opodatkowanie w razie zbycia udziałów lub akcji,

pozostała niezmieniona na poziomie 10%. W takim przypadku udziałowiec lub akcjonariusz posiadający udział w wysokości niższej niż 10% mógłby bowiem go zbyć bez obowiązku zapłaty podatku w przypadku, gdy spółka przez klika lat zatrzymywała niewypłacone zyski.

22 Finanzamt oraz rząd niemiecki wyjaśniają ponadto, że nowa regulacja dotycząca procedury obniżenia przychodów o 50% weszła w życie w stosunku do spółek wypłacających zysk co do zasady od 2001 r. Jednak w stosunku do udziałowców i akcjonariuszy procedura odliczenia całkowitego obowiązywała jeszcze w 2001 r., jeżeli zyski pochodziły ze zwykłych wypłat dywidend dokonywanych przez spółkę będącą rezydentem za 2000 r. Natomiast w odniesieniu do osób otrzymujących dywidendy zagraniczne procedura obniżenia przychodów o 50% obowiązywała bez okresu przejściowego, ponieważ na podstawie poprzednio obowiązujących przepisów osoby te nie korzystały z procedury całkowitego odliczenia.

23 W tym zakresie — jeśli chodzi o kwestię czy odmienne traktowanie, takie jak w sprawie przed sądem krajowym, dotyczy sytuacji obiektywnie porównywalnych — należy porównać sytuację, w jakiej znajdował się w 2001 r. udziałowiec lub akcjonariusz posiadający udziały lub akcje spółki niebędącej rezydentem z sytuacją, w jakiej znajdował się w tym samym roku udziałowiec lub akcjonariusz posiadający udziały lub akcje spółki będącej rezydentem. Wbrew temu, co sugeruje rząd niemiecki nie jest istotne porównanie sytuacji, w jakiej znajdował się udziałowiec lub akcjonariusz posiadający udziały lub akcje spółki niebędącej rezydentem przed 2001 r. z sytuacją — rzekomo korzystniejszą — w jakiej znajduje się on od 2001 r.

24 Skoro procedura obniżenia przychodów o 50% została wprowadzona, jak to stwierdził sam rząd niemiecki, dokładnie po to, aby znieść ewentualną dyskryminację mogącą istnieć pomiędzy inwestycjami w spółkach będących rezydentami a inwe-

stycjami w spółkach niebędących rezydentami, to nie wydaje się budzić wątpliwości, że udziałowcy lub akcjonariusze obu tych kategorii spółek znajdują się w sytuacjach obiektywie porównywalnych w zakresie stosowania progów opodatkowania, w okolicznościach takich, jak w sprawie przed sądem krajowym.

25 Należy zatem zbadać, czy odmienne traktowanie, takie jak występujące w sprawie przed sądem krajowym, jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego.

26 Po pierwsze, jeśli chodzi o argument dotyczący konieczności zapewnienia pełnego opodatkowania należy stwierdzić, że jest on podobny do argumentu odnoszącego się do spójności systemu podatkowego.

27 Jak to również podnosi Bundesfinanzhof w swoim postanowieniu VIIIB 107/04, na które powołuje się sąd krajowy, nie wydaje się, żeby odmienne traktowania, takie jak występujące w sprawie przed sądem krajowym, było uzasadnione koniecznością zapewnienia spójności systemu podatkowego, gdyż dla akcjonariusza, takiego jak P. Grønfeldt nie istnieje bezpośredni związek pomiędzy ulgą podatkową a jej wyrównaniem w drodze nałożenia określonego obciążenia podatkowego (zob. podobnie wyroki: z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. str. I-7477, pkt 42; z dnia 6 marca 2007 r. w sprawie C-292/04 Meilicke i in., Zb.Orz. str. I-1835, pkt 26).

28 Ponadto argument dotyczący pełnego opodatkowania rzeczywiście pozwala zrozumieć, dlaczego nowa regulacja dotycząca procedury obniżenia przychodów o 50% została wprowadzona dopiero w 2002 r. w stosunku do udziałowców lub akcjonariuszy posiadających udziały lub akcje w spółkach będących rezydentami. Skoro bowiem spółki te były jeszcze w 2000 r. objęte podatkiem od zysków w ramach dawnej

procedury całkowitego odliczenia, to „pełne opodatkowanie", o którym mówi rząd niemiecki, dotyczyło w związku z tym dywidend wypłaconych w 2001 r. Jednakże nie można uznać, że taki argument może wyjaśnić sposób, w jaki udziałowcy lub akcjonariusze posiadający udziały lub akcje spółek niebędących rezydentami byli opodatkowani w trakcie 2001 r. W takim przypadku „pełnego opodatkowania", o którym mówi rząd niemiecki, nie można w ogóle osiągnąć, ponieważ zyski spółki niebędącej rezydentem są opodatkowane w innym państwie członkowskim.

29 Na powyższą interpretację nie ma wpływu powoływana przez rząd niemiecki okoliczność, że zainteresowany udziałowiec lub akcjonariusz może zbyć swój udział kapitałowy, w przypadku, gdy spółka przez kilka lat zatrzymywała niewypłacone zyski. Niezależnie bowiem od tego, czy zyski były zatrzymywane przez spółkę, czy nie, w przypadku akcjonariusza, takiego jak P. Grønfeldt nie jest możliwe doprowadzenie do „pełnego opodatkowania", o którym mówi rząd niemiecki.

30 Z akt przedstawionych Trybunałowi nie wynika zatem, że decyzja, by jako kryterium ustalenia progu opodatkowania zysków osiągniętych przez udziałowca lub akcjonariusza w 2001 r. przyjąć udział w wysokości 1% w kapitale zakładowym spółki niebędącej rezydentem, a nie udział w wysokości 10%, była niezbędna do zagwarantowania owego „pełnego opodatkowania".

31 Z powyższego wynika, że odmiennego traktowania, takiego jak w sprawie przed sądem krajowym, nie można uznać za uzasadnione koniecznością zapewnienia spójności systemu podatkowego.

32 Po drugie, jeśli chodzi o argument, zgodnie z którym państwo członkowskie, mając na celu zapewnienie w dłuższej perspektywie zgodności krajowego systemu podatku

dochodowego od osób prawnych z prawem wspólnotowym oraz zniesienie ewentualnej dyskryminacji, musi mieć pewien zakres swobody przy wprowadzaniu regulacji przejściowej, to należy przypomnieć, że zakres tej swobody jest w każdym przypadku ograniczony koniecznością poszanowania podstawowych zasad, a w odniesieniu do sprawy przed sądem krajowym — zasady swobodnego przepływu kapitału.

33 Nawet jeśli regulację przejściową, taką jak rozpatrywana w sprawie przed sądem krajowym, można tłumaczyć uzasadnionymi względami zapewnienia łagodnego przejścia do nowego systemu w zakresie opodatkowania zysków osiągniętych z tytułu zbycia udziału kapitałowego w spółkach będących rezydentami, to okoliczność ta sama w sobie nie pozwala na uzasadnienie stosowania odmiennego traktowania, takiego jak w sprawie przed sądem krajowym, które jest mniej korzystne z punktu widzenia opodatkowania zysków osiągniętych z tytułu zbycia udziału kapitałowego w spółkach niebędących rezydentami.

34 Z akt przedstawionych Trybunałowi wynika zatem, że odmienne traktowanie, takie jak w sprawie przed sądem krajowym, nie wydaje się uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego.

35 W konsekwencji na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 56 WE musi być interpretowany w ten sposób, iż stoi on na przeszkodzie stosowania przepisów państwa członkowskiego, takich jak rozpatrywane w sprawie przed sądem krajowym, na mocy których zyski osiągnięte z tytułu zbycia udziałów lub akcji w spółce kapitałowej z siedzibą w innym państwie członkowskim są niezwłocznie opodatkowane w 2001 r. w przypadku, gdy w ciągu ostatnich pięciu lat zbywca posiadał — bezpośrednio lub pośrednio — udział w kapitale spółki wynoszący co najmniej 1%, podczas gdy zyski osiągnięte z tytułu zbycia na takich samych warunkach udziałów lub akcji w spółce kapitałowej z siedzibą w tym pierwszym państwie członkowskim, podlegającej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku od osób prawnych, są opodatkowane w 2001 r. tylko w przypadku posiadania istotnego udziału wynoszącego przynajmniej 10%.

W przedmiocie kosztów

36 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 (druga izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 56 WE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie stosowaniu przepisów państwa członkowskiego, takich jak rozpatrywane w sprawie przed sądem krajowym, na mocy których zyski osiągnięte z tytułu zbycia udziałów lub akcji w spółce kapitałowej z siedzibą w innym państwie członkowskim są niezwłocznie opodatkowane w 2001 r. w przypadku, gdy w ciągu ostatnich pięciu lat zbywca posiadał — bezpośrednio lub pośrednio — udział w kapitale spółki wynoszący co najmniej 1%, podczas gdy zyski osiągnięte z tytułu zbycia na takich samych warunkach udziałów lub akcji w spółce kapitałowej z siedzibą w tym pierwszym państwie członkowskim, podlegającej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku od osób prawnych, są opodatkowane w 2001 r. tylko w przypadku posiadania istotnego udziału wynoszącego przynajmniej 10%.

Podpisy