OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
PAOLA MENGOZZIEGO
przedstawiona w dniu 7 czerwca 2007 r. [1]

1. W niniejszym wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Gerechtshof te Amsterdam (sąd apelacyjny w Amsterdamie, Niderlandy) zwraca się w istocie do Trybunału o wyjaśnienie, czy przepisy krajowe takie jak te niderlandzkie, które zwalniają z podatku u źródła dywidendy wypłacane przez spółki posiadające siedzibę w Niderlandach spółkom, które mają tam siedzibę lub stałe przedsiębiorstwo, podczas gdy obciążają tego rodzaju podatkiem dywidendy wypłacane spółkom niebędącym rezydentami, są sprzeczne z art. 56 i 58 WE.

I — Ramy prawne

A — *Właściwe prawo wspólnotowe*

2. Artykuł 56 WE stanowi co następuje:

„1. W ramach postanowień niniejszego rozdziału zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi […]”.

3. Jednakże art. 58 WE w interesującym nas tu zakresie stanowi:

„1. Artykuł 56 nie narusza prawa państw członkowskich do:

a) stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału;

[…]

1 — Język oryginału: włoski.

3. Środki i procedury określone w ustępach 1 i 2 nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu artykułu 56".

4. Dyrektywa 90/435 zwalnia z podatku dochodowego potrącanego u źródła dochodu dywidendy wypłacane przez spółkę zależną własnej spółce dominującej posiadającej siedzibę w innym państwie członkowskim, jeśli ta ostatnia posiada minimum 25% kapitału spółki zależnej [2].

B — *Prawo krajowe*

5. Artykuł 1 ust. 1 Wet op de dividendbelasting 1965 (ustawy w sprawie podatku od dywidend, zwanej dalej „Wet DB") ustanawia w sposób ogólny podatek u źródła w wysokości 25% od dywidend wypłacanych przez spółki posiadające siedzibę w Niderlandach, których kapitał jest w całości bądź w części podzielony na akcje.

6. Jednakże art. 4 Wet DB w części dotyczącej tej kwestii stanowi, że:

„Podatek nie może zostać pobrany od dochodów z udziałów lub akcji […], jeśli są one objęte zwolnieniem, o którym mowa w art. 13 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (ustawy w sprawie podatku dochodowego od osób prawnych z 1969 r.) w zakresie zysków, jakie uprawniony czerpie z udziałów lub akcji, z papierów wartościowych uprawniających do udziału w zyskach lub pożyczek, zaś 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 końcowym" [3].

7. Ponadto art. 4a Wet DB, uchwalony w związku z przyjęciem dyrektywy 90/435, wprowadza zwolnienie z podatku od dywidend, jeśli są one wypłacane udziałowcom lub akcjonariuszom mającym siedzibę lub miejsce zamieszkania w Unii Europejskiej, którzy posiadają pakiet udziałów lub akcji wynoszący co najmniej 25% kapitału spółki niderlandzkiej.

8. Prawo do owego zwolnienia zostało rozszerzone na udziałowców i akcjonariuszy mających siedzibę lub miejsce zamieszkania

2 — Artykuł 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, w wersji obowiązującej w chwili zdarzeń będących przedmiotem sprawy głównej (Dz.U. L 225, str. 6). Przepis ten został następnie zmieniony przez dyrektywę Rady 2003/123/WE z dnia 22 grudnia 2003 r. zmieniającą dyrektywę 90/435/EWG (Dz.U. L 7, str. 41).

3 — Tłumaczenie nieoficjalne.

w Unii Europejskiej, którzy posiadają pakiet udziałów lub akcji wynoszący co najmniej 10%, jeśli także państwo członkowskie, w którym zamieszkuje lub ma siedzibę udziałowiec lub akcjonariusz, stosuje to zwolnienie w przypadku procentowo tej samej liczby udziałów lub akcji [4].

9. Cytowany powyżej przepis art. 13 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (zwanej dalej „Wet Vpb") stanowi, że ogólnie podmiot ma udział w kapitale spółki, jeśli posiada co najmniej 5% kapitału zakładowego podzielonego w całości bądź w części na akcje [5].

C — *Konwencja podatkowa między Niderlandami a Portugalią*

10. Artykuł 10 ust. 1 konwencji z dnia 20 września 1999 r., zawartej między Portugalią a Niderlandami, mającej na celu unikanie podwójnego opodatkowania i zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatku od dochodu i majątku (zwanej dalej „konwencją" lub „konwencją w sprawie podwójnego opodatkowania") przewiduje, że dywidendy wypłacone przez spółkę posiadającą siedzibę w jednym z umawiających się państw udziałowcowi lub akcjonariuszowi będącemu rezydentem innego państwa podlegają co do zasady opodatkowaniu w tym innym państwie.

11. Dywidendy te mogą podlegać opodatkowaniu w państwie, w którym spółka wypłacająca dywidendy ma siedzibę, w tym przypadku jednak podatek pobrany nie może przekroczyć 10% wartości brutto dywidend.

12. Artykuł 24 konwencji stanowi, że w celu unikania podwójnego opodatkowania Portugalia przyznaje obniżenie podatku pobranego w Niderlandach od dywidend z niderlandzkiego źródła wypłacanych jej obywatelom w granicach kwoty podatku portugalskiego należnego w przeciwnym razie od tych dywidend.

II — Okoliczności faktyczne, pytania prejudycjalne i przebieg postępowania przed Trybunałem

13. W chwili zdarzeń Amurta S.G.P.S., spółka z siedzibą w Portugalii (zwana dalej „Amurtą") posiadała 14% kapitału zakładowego Retailbox BV (zwanej dalej „Retailbox"), spółki niderlandzkiej, której akcjonariuszami były między innymi: także niderlandzka spółka Sonaetelecom BV z pakietem 66% akcji oraz Tafin S.G.P.S. i Persin S.G.P.S., obydwie z siedzibą w Portugalii, posiadające odpowiednio 14% i 6% akcji.

4 — Z postanowienia odsyłającego wynika, że takie obniżenie nie stosuje się do akcjonariuszy posiadających miejsce zamieszkania lub siedzibę w Portugalii.

5 — Udział jest obniżony do co najmniej 5%, w przypadku gdy posiadanie papierów wartościowych stanowi część zwykłej działalności przedsiębiorstwa zarządzanego przez dany podmiot lub gdy ich zakupu dokonano w interesie ogólnym.

14. W dniu 31 grudnia 2002 r. Retailbox wypłaciła swym akcjonariuszom dywidendy, od których rzeczywisty podatek u źródła wynosił 25%, za wyjątkiem dywidend wypłaconych spółce Sonaetelecom BV, od której na mocy zwolnienia przewidzianego w art. 4 Wet DB nie pobrano żadnego podatku dochodowego u źródła dochodu.

15. W dniu 30 stycznia 2003 r. Retailbox, w imieniu i na rzecz spółki Amura, złożyła do Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam (zwanego dalej „Inspecteur") zażalenie na podatek pobierany u źródła należny od dywidend wypłaconych spółce Amura. Mocą decyzji Inspecteur oddalił rzeczone zażalenie.

16. Amurta wniosła odwołanie do Gereschtshof te Amsterdam, żądając uchylenia decyzji i wydania nakazu zwrotu podatku pobranego od dywidend.

17. Żywiąc wątpliwości co do zgodności przepisów niderlandzkich w tej materii z art. 56 i 58 WE, sąd odsyłający postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy zwolnienie na podstawie art. 4 Wet op de dividendbelasting […], opisane w akapitach […] niniejszego postanowienia, 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. od 56 WE do art. 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 op de vennootschapsbelasting 1969 […].

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 op de dividendbelasting 1965, przyznaje temu udziałowcowi, akcjonariuszowi lub spółce prawo do zaliczenia na poczet podatku (full credit) podatku od dywidend niderlandzkich".

18. Na mocy art. 23 Statutu Trybunału uwagi na piśmie przedstawili: Amurta, Komisja, Urząd Nadzoru EFTA oraz rządy: niderlandzki, brytyjski i włoski. Na rozprawę stawili się przedstawiciele spółki Amurta,

Komisji, Urzędu Nadzoru EFTA oraz rządów: niderlandzkiego, niemieckiego i brytyjskiego.

III — Analiza prawna

19. Tytułem wstępu należy zauważyć, że rozpatrywane przepisy dotyczą dziedziny podatków bezpośrednich. W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem mimo iż podatki bezpośrednie podlegają kompetencji państw członkowskich, wszak granice wykonywania tych kompetencji wyznaczają zasady wspólnotowe, a wśród nich podstawowe wolności, na których opiera się ustanowienie i funkcjonowanie rynku wewnętrznego [6].

20. W niniejszym przypadku należy przeanalizować przedmiotowe przepisy krajowe w świetle postanowień traktatu dotyczących swobody przepływu kapitału, albowiem chodzi tu o przepisy regulujące opodatkowanie dywidend wypłacanych spółkom posiadającym siedzibę w innym państwie członkowskim niż to, w którym ma siedzibę spółka wypłacająca dywidendy, a zatem — jak orzekł już Trybunał — o opodatkowanie transakcji nierozerwalnie związanych z przepływem kapitału [7].

A — *W przedmiocie pierwszego pytania*

21. W pierwszym pytaniu sąd odsyłający pragnie w istocie ustalić, czy badane przepisy, które opodatkowują podatkiem dochodowym pobieranym u źródła dochodu dywidendy wypłacane przez spółkę niderlandzką spółkom, które nie mają siedziby lub stałego przedsiębiorstwa w Niderlandach, nie opodatkowując dywidend wypłacanych spółkom mającym siedzibę w Niderlandach, są sprzeczne ze swobodą przepływu kapitału [8].

22. Zanim przejdę do meritum stawianego pytania, uważam za użyteczne poczynienie pewnych uwag o charakterze ogólnym, dotyczących sposobów opodatkowywania zysków wypłacanych przez spółki [9].

6 — Zobacz między innymi wyroki z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. str. I-4071, pkt 32; z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. str. I-7477, pkt 19 oraz z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-471/04 Keller Holding, Zb.Orz. str. I-2107, pkt 28.

7 — Zobacz podobnie ww. wyrok w sprawie Verkooijen, pkt 29 i 30.

8 — Jak słusznie stwierdza sąd krajowy, wobec nieznacznego udziału (14%) i w braku innych elementów, z których można by wnioskować, że Amurta posiada wpływ decyzyjny na działalność Retailbox, nie można uznać, że udział ten pozwala na korzystanie ze swobody przedsiębiorczości.

9 — W kwestii poziomów opodatkowania dywidend w obrębie rynku wewnętrznego zob. w szczególności opinie rzecznika generalnego Geelhoeda z dnia 23 lutego 2006 r. przedstawioną w sprawie C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, rozstrzygniętej wyrokiem z dnia 12 grudnia 2006 r., Zb.Orz. str. I-11673 z dnia 6 kwietnia 2006 r. przedstawioną w sprawie C-513/04 Kerckhaert i Morres, rozstrzygniętej wyrokiem z dnia 14 listopada 2006 r., Zb.Orz. str. I-10967 oraz z dnia 27 kwietnia 2006 r. przedstawioną w sprawie C-170/05 Denkavit Internationaal i Denkavit France, rozstrzygniętej wyrokiem z dnia 14 grudnia 2006 r., Zb.Orz. str. I-11949.

23. Zyski spółki wypłacane w formie dywidend są ogólnie opodatkowywane na dwóch poziomach: najpierw jako zyski spółki wypłacającej w ramach podatku dochodowego od osób prawnych, a następnie na poziomie akcjonariusza. Opodatkowanie na drugim poziomie może przyjąć dwojaką postać: postać podatku od dochodu akcjonariusza, który otrzymuje dywidendy, lub postać podatku od dochodu u jego źródła wpłacanego przez spółkę wypłacającą w imieniu i na rachunek akcjonariusza w momencie wypłaty dywidend.

24. Istnienie wyżej wymienionych dwóch możliwych poziomów opodatkowania może, po pierwsze, prowadzić do podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym (dwukrotnego opodatkowania tego samego dochodu po stronie dwóch różnych podatników), a po drugie, do podwójnego opodatkowania w wymiarze prawnym (dwukrotne opodatkowanie tego samego dochodu po stronie tego samego podatnika). Podwójne opodatkowanie w wymiarze ekonomicznym ma miejsce na przykład wówczas, gdy te same zyski zostają najpierw opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych należnym od spółki, a następnie należnym od akcjonariusza podatkiem dochodowym od zysków wypłacanych w formie dywidend. Podwójne opodatkowanie w wymiarze prawnym ma natomiast miejsce wówczas, gdy ten sam akcjonariusz podlega najpierw pobieranemu u źródła dochodu podatkowi dochodowemu od wypłaconych dywidend, a następnie podatkowi dochodowemu pobieranemu w innym państwie.

25. W odniesieniu do niniejszego przypadku należy stwierdzić, że badane przepisy niderlandzkie zmierzają do usunięcia podwójnego opodatkowania zysków spółki wypłacanych w formie dywidend. Przepis art. 4 Wet DB w związku z przepisem art. 13 Wet Vpb przewiduje zwolnienie z podatku dochodowego u źródła w wymiarze 25% od dywidend wypłacanych przez spółki niderlandzkie będącym akcjonariuszami spółkom posiadającym akcje w wymiarze co najmniej 5% i mającym siedzibę lub stałe przedsiębiorstwo w Niderlandach. Dla spółek nieposiadających siedziby w Niderlandach zwolnienie od podatku pobieranego u źródła dochodu od dywidend otrzymanych od spółek niderlandzkich jest przewidziane wyłącznie wtedy, gdy posiadają one udział w kapitale tych spółek wynoszący co najmniej 25% (art. 4a Wet DB).

26. Wynika z tego, że w ramach opodatkowania dywidend tego rodzaju przepisy stawiają spółki bez siedziby w Niderlandach posiadające udział w spółce niderlandzkiej w wysokości 5–25% w niekorzystnej pozycji w stosunku do spółek niderlandzkich, które posiadają udział tego samego rzędu, lecz w przeciwieństwie do spółek niemających siedziby w Niderlandach są całkowicie zwolnione z podatku dochodowego pobieranego od uzyskanych dywidend u ich źródła.

27. Należy zatem zbadać, czy tego rodzaju odmienne traktowanie jest sprzeczne

z zasadami swobodnego przepływu kapitału [10].

28. W tym względzie należy przypomnieć, że art. 56 ust. 1 WE ustanawia zakaz wszelkich ograniczeń w przepływie kapitału między państwami członkowskimi, przy czym pod pojęciem ograniczenie należy rozumieć każdy akt, który utrudnia lub czyni mniej atrakcyjnym transgraniczny przepływ kapitału, przez co jest w stanie zniechęcić inwestorów — chyba że zachodzi jedna z przyczyn uzasadniających, o których mowa w art. 58 WE [11].

29. W szczególności art. 58 ust. 1 lit. a) WE zezwala państwom członkowskim na „stosowani[e] odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału".

30. Odstępstwo od stosowania art. 56 ust. 1 ustanowione w art. 58 ust. 1 lit. a) znajduje jednak ograniczenie w ust. 3 tego ostatniego postanowienia, zgodnie z którym środki i procedury określone w ust. 1 i 2 nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału.

31. Ponadto stwierdzając, że przewidziane w art. 73 D ust. 3 WE (obecnie art. 58 ust. 1 WE) wyjątki od swobody przepływu kapitału były uznane w orzecznictwie jeszcze przed wejściem w życie tego postanowienia, Trybunał przyznał, że stanowi ono kodyfikację na płaszczyźnie normatywnej podstawowej zasady wyrażonej jeszcze przed jego wprowadzeniem w orzecznictwie także w odniesieniu do innych podstawowych swobód. Dlatego też wykładni tej normy należy dokonywać także w świetle owego orzecznictwa [12].

32. Wynika stąd, iż limity ograniczeń swobodnego przepływu kapitału przewidziane w art. 58 ust. 1 lit. a) wyznaczają nie tylko zasady skodyfikowane w ust. 3 tego postanowienia, ale także restrykcje wypracowane przez orzecznictwo Trybunału.

10 — Jak zobaczymy dokładniej w dalszej części analizy, o ile prawdą jest, że dyrektywa 90/435 (tzw. dyrektywa spółek dominująca-zależna), w znajdującej tu zastosowanie wersji, zabrania pobierania podatku dochodowego u źródła od dywidend wypłacanych przez spółkę zależną jej własnej spółce dominującej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim jedynie w przypadku udziału kwalifikowanego (wynoszącego co najmniej 25% kapitału spółki zależnej), o tyle z tej okoliczności nie można wywieść, wnioskując a contrario — jak sugeruje sąd odsyłający i jak twierdzi rząd niderlandzki — że pobór jest dopuszczalny we wszystkich innych przypadkach, skutkiem czego potencjalną odmienność traktowania w relacjach między spółkami dominującą a zależną mającymi siedzibę w innych państwach członkowskich można przypisać wyłącznie współistnieniu różnych systemów podatkowych. Choć prawdą jest bowiem, że w kompetencji państw członkowskich pozostaje określenie, czy i w jakim stopniu należy usunąć podwójne opodatkowanie w przypadkach nieobjętych zakresem stosowania wspomnianej dyrektywy, wszak jednak przy wykonywaniu swych kompetencji państwa te mają obowiązek przestrzegania zasad wspólnotowych, wśród których znajdują się podstawowe swobody.

11 — Wyrok z dnia 16 marca 1999 r. w sprawie C-222/97 Trummer i Mayer, Rec. str. I-1661, pkt 26.

12 — Zobacz wyrok w sprawie Verkooijen, pkt 43.

33. W odniesieniu do przepisów krajowych podatkowych takich jak te rozpatrywane tutaj, które dokonują rozróżnienia przy opodatkowywaniu dywidend ze względu na siedzibę otrzymującego je akcjonariusza, Trybunał orzekł, że aby tego rodzaju systemy podatkowe mogły zostać uznane za zgodne z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, niezbędne jest, aby odmienne traktowanie dotyczyło sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub aby było ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego, pod warunkiem iż nie wykracza ono poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia zakładanego celu [13].

1. W przedmiocie porównywalności sytuacji

34. Jak zauważyłem powyżej, rozpatrywane przepisy krajowe traktują w sposób odmienny dywidendy wypłacane przez spółki niderlandzkie w zależności od tego, czy są one wypłacane spółkom posiadającym siedzibę w Niderlandach, czy też spółkom nieposiadającym tam swej siedziby [14].

35. W dziedzinie podatków bezpośrednich Trybunał orzekł, że nierówność traktowania ze względu na miejsce zamieszkania lub siedzibę nie jest sama w sobie dyskryminacyjna, albowiem co do zasady kryterium takie wskazuje na związek podatnika z państwem pochodzenia, a zatem mogłoby uzasadniać odmienne traktowanie podatkowe [15].

36. Trybunał wyjaśnił ponadto, że w przypadku ulgi podatkowej, z której nie mają prawa korzystać podmioty niebędące rezydentami, różnica w traktowaniu między tymi dwoma kategoriami podatników może zostać zakwalifikowana jako dyskryminacja w rozumieniu traktatu, jeżeli nie istnieje żadna obiektywna różnica sytuacji mogąca uzasadnić taką różnicę w traktowaniu w tym zakresie między tymi dwoma kategoriami podatników [16].

37. Według rozumowania Trybunału możemy mieć do czynienia z dyskryminacją między rezydentami a podmiotami niebędącymi rezydentami, jeśli mimo ich miejsca zamieszkania lub siedziby w różnych państwach członkowskich zostało ustalone, że z punktu widzenia treści i przedmiotu właściwych przepisów krajowych obydwie kategorie podatników znajdują się w analogicznej sytuacji [17].

13 — Zobacz wyrok z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-315/02 Lenz, Zb.Orz. str. I-7063, pkt 27 i przywołane tam orzecznictwo.

14 — Na podstawie rozpatrywanych tu przepisów niderlandzkich bowiem spółki niemające siedziby w Niderlandach mogą korzystać z ulg w zakresie opodatkowania dywidend jedynie wtedy, gdy posiadają stałe przedsiębiorstwo w Niderlandach, które jest właścicielem akcji spółek niderlandzkich.

15 — Zobacz wyroki z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. str. I-225, pkt 31–34); z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-80/94 Wielockx, Rec. str. I-2493, pkt 18; z dnia 27 czerwca 1996 r. w sprawie C-107/94 Asscher, Rec. str. I-3089, pkt 41 oraz z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie C-311/97 Royal Bank of Scotland, Rec. str. I-2651, pkt 27.

16 — Zobacz ww. wyroki w sprawie Schumacker, pkt 36–38; w sprawie Asscher, pkt 42 oraz w sprawie Royal Bank of Scotland, pkt 27 i nast.

17 — Wyrok z dnia 14 września 1999 r. w sprawie C-391/97 Frans Gschwind, Rec. str. I-5451, pkt 26.

38. Należy zatem ustalić, czy pod względem funkcji spornych unormowań istnieje obiektywna odmienność sytuacji między spółkami-akcjonariuszami posiadającymi siedzibę w Niderlandach a tymi nieposiadającymi siedziby w Niderlandach i pobierającymi tam dywidendy z tytułu udziału w spółce niderlandzkiej.

39. Należy stwierdzić, że sporne przepisy normatywne mają na celu usunięcie podwójnego opodatkowania w wymiarze gospodarczym w zakresie zysków wypłacanych przez spółki niderlandzkie.

40. W tym względzie Trybunał orzekł, że w odniesieniu do środków przewidzianych przez państwo członkowskie w celu zapobiegania lub łagodzenia opodatkowania kaskadowego bądź podwójnego opodatkowania zysku wypłacanego przez spółkę będącą rezydentem akcjonariusze, na rzecz których jest on wypłacany, będący rezydentami niekoniecznie znajdują się w sytuacji analogicznej do sytuacji akcjonariuszy, na rzecz których zysk jest wypłacany, a którzy są rezydentami innego państwa członkowskiego [18].

41. Jak bowiem zauważa Trybunał, państwo siedziby spółki wypłacającej występuje zwykle wobec akcjonariusza niebędącego rezydentem w roki „państwa źródła", wykonując swe uprawnienia podatkowe jedynie w ograniczeniu do dochodów podmiotu niebędącego rezydentem osiągniętych na jego terytorium. Żądanie od takiego państwa usunięcia podwójnego opodatkowania w wymiarze gospodarczym lub opodatkowania kaskadowego, które obejmuje zyski wypłacane akcjonariuszowi niebędącemu rezydentem, oznaczałoby zmuszenie tego państwa do rezygnacji z przysługującego mu uprawnienia do opodatkowania dochodów pochodzących z działalności gospodarczej wykonywanej na jego terytorium [19]. Tymczasem to państwo członkowskie, którego akcjonariusz jest rezydentem, jest zwykle w najlepszej pozycji do przyznania mu ulgi podatkowej, która w wymiarze gospodarczym zmniejszy podwójne opodatkowanie lub opodatkowanie kaskadowe bądź też zapobiegnie im. W przypadku bowiem akcjonariusza będącego osobą fizyczną to państwo jego miejsca zamieszkania jest w stanie najlepiej ocenić jego zdolność podatkową [20]. W odniesieniu do dywidend pobieranych od spółki należy wspomnieć dyrektywę 90/435, której art. 4 ust. 1 zobowiązuje państwo członkowskie siedziby spółki dominującej, która otrzymuje zyski wypłacane przez spółkę zależną mającą siedzibę w innym państwie członkowskim — a nie to inne państwo — do unikania podwójnego opodatkowania, pozostawiając państwu spółki dominującej wybór pomiędzy powstrzymaniem się od opodatkowania takich zysków a opodatkowaniem ich z jednoczesnym upoważnieniem spółki dominującej do odliczenia od jej własnego podatku części podatku spółki zależnej obejmującej te zyski oraz, we właściwych przypadkach, kwoty podatku pobieranego u źródła dochodu w państwie członkowskim siedziby spółki zależnej [21].

42. Jednakże Trybunał wyjaśnił, że „od chwili, gdy państwo członkowskie,

18 — Zobacz ww. wyroki w sprawie Denkavit Internationaal i Denkavit France Denkavit, pkt 34 i w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 57–65.

19 — Wyżej wspomniany wyrok w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 59.

20 — Ostatnia z tych zasad została potwierdzona w ww. wyroku w sprawie Schumacker.

21 — Wyżej wspomniany wyrok w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 60.

jednostronnie lub w drodze umowy międzynarodowej, opodatkowuje podatkiem dochodowym nie tylko udziałowców będących rezydentami, ale również udziałowców niebędących rezydentami w zakresie dywidend otrzymywanych przez nich od spółki będącej rezydentem, sytuacja owych udziałowców niebędących rezydentami zbliża się do sytuacji udziałowców będących rezydentami" [22].

43. W tym przypadku bowiem choć czyni to w ramach kompetencji „państwa źródła", wszak jednak państwo siedziby spółki wypłacającej wykonuje swe władztwo podatkowe w stosunku do udziałowców niebędących rezydentami niczym nieróżniące się od tego, które wykonuje ono w stosunku do rezydentów, postanawiając w ramach wyłącznego wykonywania własnych uprawnień podatkowych o podwójnym opodatkowaniu w odniesieniu do obydwu kategorii podatników.

44. W sytuacjach analogicznych udziałowców-rezydentów i udziałowców niebędących rezydentami „państwo źródło" ma obowiązek rozszerzenia ulg podatkowych odpowiadających tym przyznanym rezydentom na tych ostatnich, jeśli ci pierwsi podlegają wynikającemu z wykonywania przez nie jego władztwa podatkowego podwójnemu opodatkowaniu analogicznemu do tego, jakiemu podlegają ci drudzy.

45. Dlatego też jeśli tak jak w niniejszym przypadku „państwo źródło" decyduje się na zwolnienie własnych rezydentów z podwójnego opodatkowania wewnętrznego, zwalniając ich z pobieranego u źródła dochodu podatku od dywidend otrzymywanych od spółki niderlandzkiej, państwo to będzie musiało rozszerzyć stosowanie tego zwolnienia na podmioty niebędące rezydentami, jako że oni również są objęci tym samym podwójnym opodatkowaniem wewnętrznym wynikającym z wykonywania przez to państwo władztwa podatkowego w stosunku do nich.

46. Z przeprowadzonej do tej pory analizy wynika, że ponieważ sporne przepisy normatywne odmawiają przyznania zwolnienia z podatku pobieranego u źródła od dywidend wypłacanych udziałowcom lub akcjonariuszom niezamieszkałym lub nieposiadającym siedziby w Niderlandach, podczas gdy przewidują takie zwolnienie w zakresie dywidend otrzymywanych przez udziałowców-rezydentów lub akcjonariuszy-rezydentów, wprowadzają one arbitralną dyskryminację sprzeczną z art. 56 i 58 WE [23].

47. Jednakże rządy włoski i brytyjski uważają, że odmienność traktowania przewidziana w spornych przepisach na niekorzyść podmiotów niebędących rezydentami jest jedynie konsekwencją podziału kompetencji podatkowych między Niderlandami a Portugalią.

22 — Ibidem, pkt 68–70.

23 — Do analogicznych wniosków doszedł Trybunał EFTA w wyroku z dnia 23 listopada 2004 r. w sprawie E-1/04 Fokus Bank (dostępnym na sronie internetowej www.eftacourt.lu), w której uznał za sprzeczne z art. 40 porozumienia (Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym, Dz.U. L 1 z dnia 3 stycznia 1994 r., str. 3), odpowiednikiem art. 56 WE, przepisy norweskie, które przyznawały jedynie udziałowcom zamieszkałym w Norwegii ulgę podatkową od pobieranych tam dywidend.

48. Należy w tym względzie poczynić kilka uwag.

49. Zgodnie z art. 220 tiret drugie traktatu WE (obecnie po zmianach art. 293 tiret drugie traktatu WE) „państwa członkowskie w miarę potrzeby podejmują między sobą rokowania w celu zapewnienia swoim obywatelom zniesienia podwójnego opodatkowania wewnątrz Wspólnoty".

50. Postanowienie to o charakterze programowym nie zostało jeszcze do tej pory wykorzystane. Prawo wspólnotowe w obecnym kształcie nie przewiduje ogólnych kryteriów służących rozgraniczeniu kompetencji pomiędzy państwami członkowskimi dotyczących zniesienia podwójnego opodatkowania w obrębie Wspólnoty. W rzeczywistości bowiem poza dyrektywą 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 [24], konwencją z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w związku z korektą zysków przedsiębiorstw powiązanych [25] oraz dyrektywą Rady 2003/48/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek [26], z których żadna nie znajduje zastosowania w niniejszej sprawie, w ramach prawa wspólnotowego nie zostały przyjęte żadne przepisy ujednolicające lub harmonizujące mające na celu unikanie przypadków podwójnego opodatkowania ani też państwa członkowskie nie zawarły w tym celu żadnego porozumienia wielostronnego w rozumieniu art. 220 tiret drugie traktatu WE [27].

51. Z tego wynika, że w braku wspólnotowych przepisów ujednolicających lub harmonizujących państwa członkowskie zachowują kompetencje w zakresie określania kryteriów opodatkowania dochodu celem usunięcia podwójnego opodatkowania na mocy konwencji, jeśli jest taka potrzeba [28]. W ramach tych rozważań Trybunał wyjaśnił początkowo, że państwom członkowskim przysługuje swoboda w zakresie określania w ramach konwencji dwustronnych reguł kolizyjnych w celu podziału między siebie kompetencji podatkowych [29]. W późniejszych orzeczeniach Trybunał dodał, że przyznana państwom członkowskim w ten sposób swoboda rozciąga się także na środki przyjmowane przez nie jednostronnie [30].

24 — Przywołaną w przypisie 2.

25 — Dz.U. L 225, str. 10.

26 — Dz.U. L 157, str. 38.

27 — Zobacz w szczególności w kwestii swobodnego przepływu kapitału ww. wyrok w sprawie Kerckhaert i Morres, pkt 22 oraz w odniesieniu do art. 52 traktatu WE ww. wyrok w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 51.

28 — Wyroki z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-336/96 Gilly, Rec. str. I-2793, pkt 24 i 30, jak również z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-385/00 de Groot, Rec. str. I-11819, pkt 93, w odniesieniu do art. 48 traktatu WE (obecnie po zmianach art. 39 WE). Wyroki z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain ZN, Rec. str. I-6161, pkt 57 w odniesieniu do art. 52 i 58 traktatu WE, oraz z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C 513/03 Van Hilten-van der Heijden, Zb.Orz. str. I-1957, pkt 47 w odniesieniu do swobody przepływu kapitału.

29 — Przywołane powyżej wyroki w sprawie Gilly, pkt 24–30; w sprawie Saint-Gobain ZN, pkt 58; w sprawie de Groot, pkt 94; wyrok z dnia 30 października 2006 r. w sprawie C-290/04 FKP Scorpio Konzertproduktionen, Zb.Orz. str. I-9461, pkt 55; przywołany powyżej wyrok w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 52.

30 — W odniesieniu do swobody przepływu kapitału ww. wyrok w sprawie Van Hilten-van der Heijden, pkt 47 oraz w odniesieniu do swobody przedsiębiorczości ww. wyrok w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 52.

52. Jednakże przy wykonywaniu przysługującego im na tej podstawie władztwa podatkowego państwa członkowskie zobowiązane są działać w zgodzie z prawem wspólnotowym [31].

53. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału, państwa członkowskie mają zatem swobodę w zakresie podjęcia decyzji, czy i w jakim stopniu, w sposób jednostronny bądź mocą umów międzynarodowych, należy usunąć podwójne opodatkowanie lub zapobiegać mu, jednakże pozostają one zobowiązane do przestrzegania zasad wspólnotowych przy wykonywaniu ich władztwa podatkowego także wtedy, gdy władztwo to wynika z uprzedniego dwustronnego lub wielostronnego podziału kompetencji podatkowych między państwa członkowskie [32].

54. W odniesieniu do badanego tu stanu faktycznego jest oczywiste, że dyskryminacja wprowadzona na mocy przepisów niderlandzkich dotyczących opodatkowania dywidend w odniesieniu do spółek nieposiadających siedziby w tym państwie nie jest skutkiem istniejących między krajowymi systemami podatkowymi właściwymi w tej sprawie rozbieżności ani tym bardziej nie jest wynikiem podziału kompetencji podatkowych między Niderlandami a Portugalią. Chodzi natomiast — jak wykazałem powyżej — o traktowanie dyskryminacyjne, które można przypisać wyłącznie rzeczonym przepisom niderlandzkim, które odmawiają udziałowcom niebędącym rezydentami ulgi podatkowej, z której wszakże korzystają rezydenci, przy czym owa odmienność traktowania nie znajduje uzasadnienia w istotnych dla tej kwestii okolicznościach obiektywnych, skoro ustalono, że sytuacje tych dwóch kategorii podatników są analogiczne zarówno względem przedmiotu, jak i funkcji spornych przepisów.

55. W ramach analizy drugiego pytania zobaczymy jednak, jaki skutek może wywrzeć właściwy podział kompetencji podatkowych, na mocy konwencji w sprawie podwójnego opodatkowania, na zniwelowanie dyskryminacyjnych skutków przepisów krajowych takich jak rozpatrywane tu przepisy niderlandzkie.

56. Pomocniczo rządy niderlandzki i włoski twierdzą, że badane przepisy znajdują uzasadnienie w konieczności zachowania spójności niderlandzkiego reżimu podatkowego. W rzeczywistości zwolnienie z podatku pobieranego u źródła dywidend krajowych wypłacanych przez spółki niderlandzkie spółkom mającym siedzibę w Niderlandach stanowi ich zdaniem fundamentalne dopełnienie zwolnienia udziałów z podatku dochodowego od osób prawnych („participation exemption”, art. 13 Wet Vpb), z którego korzystają spółki, które w Niderlandach są objęte nieograniczonym obowiązkiem podatkowym i które w ramach owego podatku nie płacą podatku od zysków z akcji. W szczególności zwolnienie to stanowi według tych rządów niezbędne dopełnienie odliczenia wypłaconych zysków z akcji od podstawy niderlandzkiego podatku dochodowego od osób prawnych i wprowadza zaledwie

31 — Wspomniane wyżej wyroki w sprawie de Groot, pkt 94 oraz w sprawie FKP Scorpio Konzertproduktionen, pkt 55.

32 — Wspomniany wyżej wyrok w sprawie de Groot, pkt 93 i 94.

uproszczenie administracyjne, które pozwala na uniknięcie sytuacji, w której kwota pobrana u źródła dochodu z tytułu podatku od dywidend podlegałaby następnie zwrotowi w ramach podatku dochodowego od osób prawnych podmiotom otrzymującym dywidendy, które korzystają z tzw. „participation exemption" w Niderlandach. Takie uproszczenie administracyjne nie może zatem zostać rozciągnięte także na udziałowców niebędących rezydentami w Niderlandach, albowiem nie podlegają oni niderlandzkiemu podatkowi dochodowemu od osób prawnych.

57. Nie można zgodzić się z taką argumentacją.

58. W kwestii ochrony spójności krajowego systemu podatkowego należy przede wszystkim przypomnieć, że jest to pojęcie utrwalone w orzecznictwie, począwszy już od wyroków w sprawach Bachmann i Komisja przeciwko Belgii, w których Trybunał uznał co do zasady, że rzeczony wymóg stanowi wzgląd nadrzędny interesu publicznego, który może stanowić przyczynę ograniczenia zasad podstawowych w dziedzinie swobodnego przepływu [33].

59. W owych sprawach Trybunał uzasadnił względami spójności systemu podatkowego przepisy krajowe, które uzależniały możliwość odliczenia składek na ubezpieczenie emerytalne i na życie od wpłacania ich w państwie, które zezwala na ich odliczenie. Ograniczenie to znajdowało swe uzasadnienie w potrzebie kompensowania utraty wpływów podatkowych, spowodowanej odliczaniem składek wpłacanych na podstawie umów ubezpieczeniowych, opodatkowaniem kwot pobranych wskutek wykonania tych umów, które nie mogłyby jednak zostać opodatkowane w przypadku towarzystw ubezpieczeniowych posiadających siedzibę za granicą.

60. Od daty wydania owych wyroków ochrona spójności systemu podatkowego stała się najczęściej powoływanym przez państwa członkowskie uzasadnieniem w dziedzinie podatków bezpośrednich. Trybunał znacznie jednak ograniczył pojęcie spójności podatkowej i w szeregu wyroków orzekł, że potrzeba ta uzasadnia przepis ograniczający podstawowe swobody jedynie wtedy, gdy spełnione są następujące trzy przesłanki: a) istnienie bezpośredniego związku przyczynowego między ulgą podatkową a odpowiadającą jej kompensacją za pomocą opłaty podatkowej, b) dokonywanie odliczenia i pobieranie opłaty w ramach tego samego podatku oraz c) dokonanie ich w stosunku do tego samego podatnika.

61. Rygorystyczne stosowanie tego orzecznictwa mogłoby na pierwszy rzut oka doprowadzić do odmówienia w rozpatrywanym tu przypadku przywileju powołania się na uzasadnienie dotyczące spójności systemu podatkowego, albowiem zwolnienie z podatku od dywidend i zwolnienie udziałów lub akcji z podatku dochodowego

33 — Wyroki z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. str. I-209, pkt 21–28 oraz z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-300/90 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. I-305, pkt 14–21.

od osób prawnych — uznane przez rządy niderlandzki i włoski za komplementarne, a tym samym za koniecznie stosowane razem celem zagwarantowania spójności systemu niderlandzkiego — dotyczą dwóch różnych podatków i nie odnoszą się formalnie do tego samego podatnika.

62. Niemniej jednak w wyroku w sprawie Manninen Trybunał wydaje się łagodzić nieco surowość wykładni pojęcia spójności systemu podatkowego opartej na kryteriach tożsamości podatku i tożsamości podatnika, przyznając — zgodnie z propozycją rzecznik generalnej Kokott zawartej w opinii wydanej w tej sprawie — że państwo członkowskie może powołać się na konieczność ochrony własnego systemu podatkowego, mimo iż w danym przypadku dwa z wyżej wspomnianych kryteriów nie znajdują zastosowania [34].

63. Odwołując się do wyżej wspomnianego orzecznictwa Trybunału, rząd niderlandzki uważa, że w niniejszej sprawie mamy do czynienia z dwoma powiązanymi ze sobą zwolnieniami, z których jedno stanowi rozwinięcie drugiego, i że choć formalnie dotyczą one dwóch różnych podatków (podatku od dywidend i podatku dochodowego od osób prawnych), wszak z materialnego punktu widzenia dotyczą one jednego i tego samego obciążenia podatkowego — albowiem podatek pobierany u źródła od wypłaconych dywidend stanowi jego zdaniem zwyczajną zaliczkę na poczet podatku, która podlega w całości wyrównaniu w ramach podatku dochodowego od osób prawnych — oraz faktycznie obciążają tego samego podatnika (udziałowca lub akcjonariusza otrzymującego dywidendy).

64. Nawet gdyby uznać, że dwa rozpatrywane zwolnienia dotyczą w istocie tego samego podatnika i tego samego obciążenia podatkowego, należy jeszcze ustalić istnienie rzeczywistej konieczności zachowania spójności niderlandzkiego systemu podatkowego w świetle celów spornych przepisów.

65. Zgodnie z twierdzeniami rządów niderlandzkiego i włoskiego, zwolnienie z podatku pobieranego u źródła w zakresie tak zwanych dywidend krajowych wydaje się konieczne do zachowania spójności niderlandzkiego systemu podatkowego z tego względu, iż bez tego zwolnienia związane z nim zwolnienie udziałów lub akcji z podatku dochodowego od osób prawnych byłoby wprawdzie czasowo, ale jednak podważone aż do momentu wyrównania podatku od dywidend podatkiem dochodowym od osób prawnych. Wydaje się oczywiste, że przedstawiony w ten sposób system niderlandzki ma na celu dokonanie „zwykłego uproszczenia", które samo w sobie nie mogłoby w żaden sposób uzasadniać dyskryminacyjnego traktowania sprzecznego z podstawowymi swobodami.

66. Rząd niderlandzki nie wykazał jednak, w jaki sposób spójność jego systemu

34 — Punkty 45 i 46 wyroku oraz w szczególności pkt 54–57 opinii.

podatkowego byłaby zagrożona, gdyby zwolnienie z podatku od dywidend zostało przyznane także udziałowcom lub akcjonariuszom niebędącym rezydentami, którzy choć nie są objęci podatkiem dochodowym od osób prawnych w Niderlandach, wszak jednak, jak widzieliśmy, znajdują się w sytuacji analogicznej do rezydentów, jeśli chodzi o opodatkowane dywidend i potencjalne ulgi podatkowe związane z usuwaniem podwójnego opodatkowania. Jasne jest natomiast, że cel spornych przepisów — a mianowicie unikanie podwójnego opodatkowania zysków wypłacanych w formie dywidend — może być równie dobrze osiągany bez wprowadzania dyskryminacji w stosunku do udziałowców lub akcjonariuszy niebędących rezydentami poprzez przyznanie im zwolnienia z podatku pobieranego u źródła, podobnie jak ma to miejsce w przypadku udziałowców-rezydentów lub akcjonariuszy-rezydentów, przy czym spójność niderlandzkiego systemu podatkowego nie zostaje w żaden sposób zatracona.

67. Z powyższych rozważań wynika, że argumenty przedstawione przez interweniujące w sprawie rządy nie mogą uzasadniać ograniczenia przepływu kapitału wynikającego z badanych przepisów podatkowych.

68. Na pierwsze pytanie należy zatem odpowiedzieć, że postanowienia dotyczące swobodnego przepływu kapitału sprzeciwiają się obowiązywaniu przepisów krajowych — rozpatrywanych bez uwzględnienia ewentualnych skutków właściwych konwencji dotyczących podwójnego opodatkowania — zwalniających z podatku dochodowego pobieranego u źródła dochodu dywidendy wypłacane przez spółkę niderlandzką spółkom posiadającym siedzibę w Niderlandach, a które jednocześnie opodatkowują owym podatkiem dywidendy wypłacane spółkom niemającym w tym państwie ani siedziby, ani stałego przedsiębiorstwa.

B — *W przedmiocie drugiego pytania*

69. W drugim pytaniu sąd odsyłający pragnie w istocie ustalić, czy dla oceny zgodności badanych przepisów niderlandzkich z zasadami wspólnotowymi w dziedzinie swobody przepływu kapitału ma znaczenie okoliczność, że spółka nieposiadająca w Niderlandach siedziby ani stałego przedsiębiorstwa może w państwie jej siedziby odliczyć w całości podatek pobierany u źródła w Niderlandach od dywidend wypłacanych przez spółkę niderlandzką.

70. Należy na wstępie zauważyć, że sąd krajowy nie precyzuje, na podstawie jakich to przepisów spółka taka jak Amurta mogłaby korzystać we własnym państwie siedziby (Portugalii) z „full credit" (czy też pełnej ulgi podatkowej) wyrównującego podatek u źródła nakładany w Niderlandach.

71. Dlatego też najpierw dokonam analizy tego, jakie znaczenie dla oceny spornych przepisów niderlandzkich może mieć

okoliczność, że „full credit" jest przyznawany udziałowcowi lub akcjonariuszowi niebędącemu rezydentem na mocy przepisów krajowych jego państwa siedziby, a następnie rozważę hipotezę przyznania takiej ulgi podatkowej na podstawie konwencji w sprawie podwójnego opodatkowania zawartej między Niderlandami a Portugalią.

1. Znaczenie instytucji „full credit" (całkowitej ulgi podatkowej) przewidzianej w przepisach krajowych państwa siedziby lub miejsca zamieszkania zainteresowanego podatnika

72. Moim zdaniem wspominając o ewentualnym istnieniu całkowitej ulgi podatkowej wyrównującej niderlandzki podatek pobierany u źródła od dywidend otrzymanych przez Amurtę, sąd krajowy odniósł się w sposób ogólny do możliwości, z której spółka ta mogłaby potencjalnie korzystać na podstawie przepisów portugalskich. W odnośnym fragmencie postanowienia odsyłającego bowiem sąd krajowy stwierdza, że zgodnie z oświadczeniami spółki Amurta zawartymi w jej uwagach w Portugalii istnieje przepis analogiczny do przepisu niderlandzkiego, przewidujący zwrot podatku pobranego od dywidend, jeśli od takiego dochodu nie jest pobierany podatek dochodowy od osób prawnych (system „full credit"). Sąd ten wywodzi z tej okoliczność, iż w niniejszym przypadku niderlandzki podatek pobierany u źródła dochodu zostałby prawdopodobnie wyrównany w Portugalii na podstawie opisanego powyżej mechanizmu „full credit".

73. W toku niniejszego postępowania jednakże Amurta zaprzeczyła istnieniu potencjalnej całkowitej ulgi podatkowej takiej jak ta, o której mowa w postanowieniu odsyłającym, na którą mogłaby się ona powołać celem wyrównania nałożonego na nią w Niderlandach podatku od otrzymanych tam dywidend. Zdaniem Amurty także w Portugalii obowiązuje system „participation exemption" analogiczny do tego niderlandzkiego, na podstawie którego są zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych zyski pochodzące z udziałów. W konsekwencji nie można dokonać żadnego wyrównania podatku pobranego od dywidend w Niderlandach, albowiem w Portugalii nie należy się żaden podatek z tego tytułu.

74. Zakładając prawidłowość opisu sytuacji dokonanego przez Amurtę, wobec nadto niepełnego charakteru postanowienia odsyłającego, z którego nie można wywnioskować żadnych dodatkowych informacji użytecznych w tej kwestii, drugie pytanie przedłożone Trybunałowi miałoby charakter czysto hipotetyczny.

75. W takim wypadku Trybunał nie miałby właściwości do udzielenia odpowiedzi na to pytanie, skoro zgodnie z utrwalonym orzecznictwem „celem odesłania prejudycjalnego i, co za tym idzie, jurysdykcji Trybunału nie jest wydawanie doradczych opinii w przedmiocie ogólnych i hipotetycznych pytań […], ale potrzeba skutecznego rozstrzygnięcia sporu" [35].

35 — Zobacz ww. wyrok w sprawie Lenz, pkt 52 oraz przywołane tam orzecznictwo.

76. Gdyby jednak mimo wszystko Trybunał uznał za właściwe udzielenie odpowiedzi na drugie z zadanych przez sąd odsyłający pytań, odpowiedź ta powinna moim zdaniem być taka jak ta opisana poniżej.

77. Nie wydaje mi się, aby dla celów dokonania oceny zgodności przepisów państwa członkowskiego z zasadami wspólnotowymi można było przywiązywać jakiekolwiek znaczenie do ulgi podatkowej wynikającej z przepisów krajowych innego państwa członkowskiego, i to bez względu na rozmiar i skuteczność tej ulgi.

78. Według mnie nie jest bowiem możliwe uznanie, że w przypadku takim jak ten tu rozpatrywany skutki dyskryminacyjne wywoływane przez przepisy krajowe wobec określonego podatnika mogą zostać zniesione dzięki ulgom przyznanym mu na podstawie przepisów innego państwa członkowskiego. Przeciwne twierdzenie oznaczałoby w istocie przyzwolenie państwu członkowskiemu na niewywiązywanie się z obowiązków ciążących na nim na mocy prawa wspólnotowego poprzez uzależnienie przestrzegania tych obowiązków od ewentualnych skutków innych przepisów krajowych, które w każdej chwili mogą zostać zmienione jednostronnie przez państwo, od którego przepisy te pochodzą. W takim wypadku brak byłoby jakiejkolwiek pewności prawa w zakresie przestrzegania przez jedno z państw członkowskich zakazu arbitralnej dyskryminacji, o którym mowa w art. 56 i 58 WE [36].

79. Z poczynionych do tej pory uwag wynika, że dla celów dokonania oceny zgodności niderlandzkich przepisów w dziedzinie opodatkowania dywidend nie może mieć żadnego znaczenia okoliczność, że spółka taka jak Amurta ma prawo do całkowitej ulgi podatkowej we własnym państwie siedziby na podstawie obowiązujących tam przepisów, która to ulga potencjalnie mogłaby wyrównać niderlandzki podatek pobrany od dywidend otrzymanych przez tę spółkę w Niderlandach.

2. Znaczenie konwencji dotyczących podwójnego opodatkowania i rzeczywiste skutki właściwej tu konwencji w sprawie podwójnego opodatkowania

80. Do wniosku odmiennego w stosunku do powyższego dochodzi się natomiast moim zdaniem w przypadku, gdy zniesienie dyskryminacyjnych skutków przepisów krajowych

36 — Nadto Trybunał konsekwentnie odrzucał argument, jakoby niekorzystne traktowanie podatkowe sprzeczne z podstawową swobodą mogło być uzasadnione istnieniem innych ulg podatkowych, nawet gdyby takowe istniały. Zobacz w kwestii krajowego traktowania podatkowego rozpatrywanego pod kątem: a) swobody przepływu pracowników — ww. wyrok w sprawie de Groot, pkt 97; b) swobody przedsiębiorczości — ww. wyroki z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie 270/83 Komisja przeciwko Francji, 28 gennaio 1986, Commissione/Francia, Rec. str. 273, pkt 21, w sprawie Asscher, pkt 53, oraz w sprawie Saint Gobain ZN, pkt 54; c) swobody przepływu kapitału — wyrok w sprawie Verkooijen, pkt 61.

jest zagwarantowane poprzez odpowiedni podział kompetencji podatkowych między państwa członkowskie dokonany w ramach konwencji międzynarodowej w sprawie podwójnego opodatkowania. Wynika to z faktu, że uwzględnienie wpływu rzeczywistych skutków konwencji w sprawie podwójnego opodatkowania na sytuację podatnika w celu ustalenia, czy w danym przypadku ma miejsce ograniczenie swobód przepływu zagwarantowanych w traktacie, nie usprawiedliwia dyskryminacyjnej straty, jaką ponosi zainteresowany podatnik wskutek stosowania przepisów krajowych oraz z późniejszego wyrównania tej straty w sposób losowy przez ulgę, która nie ma nic wspólnego ze stratą i która wynika z przepisów innego państwa członkowskiego mogących ulec zmianie w każdej chwili. Przyznanie natomiast znaczenia konkretnym skutkom konwencji w sprawie podwójnego opodatkowania na sytuację podatnika pozwala przede wszystkim na wzgląd na „rzeczywistość gospodarczą działalności tego podatnika oraz bodźce w kontekście transgranicznym", w którym działa [37], ale także przede wszystkim na uwzględnienie tego, w jaki sposób państwa członkowskie zagwarantowały poszanowanie podstawowych wolności poprzez odpowiedni podział między siebie kompetencji podatkowych, przyjmując na siebie wzajemne zobowiązania na mocy wiążącego je aktu prawnego. W ten sposób mimo uwypuklenia uprawnienia państw członkowskich do swobodnego ustalania — w braku harmonizacji wspólnotowej — kryteriów podziału ich kompetencji podatkowych celem usunięcia podwójnego opodatkowania, nie mamy do czynienia z sytuacją niepewności prawa w zakresie przestrzegania ciążących na nich zobowiązań wspólnotowych.

81. Jest to możliwe pod warunkiem spełnienia dwóch zasadniczych przesłanek. Po pierwsze należy zweryfikować, czy w danym przypadku ogólne traktowanie, jakiemu podlega podatnik na podstawie właściwych postanowień konwencji w sprawie podwójnego opodatkowania, jest w tym konkretnym przypadku zgodne z zasadami wspólnotowymi w dziedzinie swobodnego przepływu. W sytuacji takiej jak sytuacja tu rozpatrywana „państwo źródło" mogłoby za pomocą konwencji w sprawie podwójnego opodatkowania zapewnić, aby podatnicy będący i niebędący rezydentami, którzy znajdują się w analogicznej sytuacji, korzystali z tych samych praw w zakresie usuwania podwójnego opodatkowania. Po drugie na państwie, którego przepisy są same w sobie sprzeczne z zasadami wspólnotowymi, musi nadal ciążyć obowiązek zagwarantowania zniesienia takich wypaczających skutków jego własnych przepisów, bez możliwości powołania się przez to państwo na niewywiązywanie się drugiej strony konwencji w sprawie podwójnego opodatkowania z jej postanowień celem uchylenia się od zobowiązań ciążących na nim na mocy traktatu [38].

82. Do analogicznego wniosku doszedł w kwestii przywiązywania wagi do konwencji w sprawie podwójnego opodatkowania także Trybunał, według którego w celu dokonania wykładni prawa wspólnotowego użytecznej dla sądu krajowego niezbędne jest

37 — Zobacz pkt 33–38 opinii rzecznika generalnego L.A. Geelhoeda przedstawionej w dniu 27 kwietnia 2006 r. w rozstrzygniętej ww. wyrokiem w sprawie Denkavit Internationaal i Denkavit France oraz moją opinię przedstawioną w dniu 29 marca 2007 r. w sprawie C-298/05 Columbus, Zb.Orz. str. I-10451, pkt 47.

38 — Podobnie zob. pkt 39–43 opinii przedstawionej w sprawie Denkavit Internationaal i Denkavit France.

wzięcie pod uwagę postanowień konwencji w sprawie podwójnego opodatkowania, jeśli sąd ten powoła się na nią jako na akt stanowiący część prawa właściwego dla danej sprawy głównej [39].

83. W ramach niniejszej sprawy sąd krajowy, jak widzieliśmy powyżej, zwraca się do Trybunału o zajęcie stanowiska w kwestii znaczenia całkowitej ulgi podatkowej, do której Amurta ma rzekomo prawo w Portugalii, bez wyjaśnienia wszakże, czy prawo to wynika ze stosowania właściwej konwencji w sprawie podwójnego opodatkowania zawartej między Portugalią a Niderlandami.

84. Rządy: niderlandzki, włoski i brytyjski uważają, że Trybunał powinien wziąć pod uwagę taką konwencję w sprawie podwójnego opodatkowania w ramach dokonywanej przez niego analizy zgodności spornych przepisów niderlandzkich z zasadami swobodnego przepływu kapitału.

85. Osobiście, jak już wyjaśniłem, uważam, że z postanowienia odsyłającego nie można wywnioskować, czy sąd krajowy miał zamiar odwołania się do właściwych postanowień konwencji w sprawie podwójnego opodatkowania zawartej między Portugalią a Niderlandami, podczas gdy wydaje się, że wskazując na istnienie potencjalnego „full credit", odwołuje się on raczej jedynie w sposób ogólny do samych portugalskich przepisów krajowych [40].

86. Z tego względu jedynie pomocniczo dokonam analizy konkretnych skutków konwencji w sprawie podwójnego opodatkowania właściwej dla celów oceny zgodności rozpatrywanych tu przepisów niderlandzkich na wypadek, gdyby Trybunał uznał, że sąd krajowy, podnosząc okoliczność istnienia całkowitej ulgi podatkowej, odwołał się do rzeczonej konwencji, a zatem że konwencja ta stanowi część ram prawnych, odnośnie do których Trybunał powinien się wypowiedzieć.

87. Aby rzeczywiście znieść skutki rzeczonych przepisów niderlandzkich, które — jak wykazałem powyżej — wprowadzają dyskryminację na szkodę podmiotów niebędących rezydentami, właściwa konwencja powinna przewidywać podział kompetencji podatkowych między umawiające się strony, taki, który w sposób konkretny usuwałby stratę, jaką ponoszą podmioty niebędące rezydentami w wyniku nałożonego na nie w Niderlandach podatku pobieranego u źródła dochodu. Byłoby to możliwe wyłącznie poprzez całkowite zniesienie w Portugalii skutków takiego podatku, a zatem poprzez całkowite zaliczenie podatku u źródła pobranego w Niderlandach od dywidend na poczet

39 — Zobacz ww. wyroki w sprawie Manninen, pkt 21; w sprawie C-265/04 Bouanich, Zb.Orz. str. I-923, pkt 51, w sprawie Test Claimants in Class IV of the Act Group Litigation, pkt 71 oraz w sprawie Denkavit Internationaal i Denkavit France, pkt 45.

40 — Stanowisko przyjęte zresztą przez urząd EFTA.

normalnie należnego w Portugalii w zakresie tych dywidend podatku dochodowego od osób prawnych. Technicznie chodziłoby zatem o tzw. „full credit" czy też całkowitą ulgę podatkową, której państwo siedziby lub miejsca zamieszkania zainteresowanego podatnika (Portugalia) udzielałoby tytułem wyrównania podatku od dywidend pobranego przez „państwo źródło" (Niderlandy) [41].

88. Tymczasem art. 24 konwencji przewiduje system ulg zwykły czy też częściowy, a zatem zezwala podatnikowi na odliczenie nałożonego na niego w Niderlandach podatku dochodowego od dywidend od kwoty, która w przeciwnym razie byłaby należna w Portugalii z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych od dochodów uzyskiwanych w formie zagranicznych dywidend [42]. W takim przypadku spółka portugalska taka jak Amurta nadal częściowo ponosi skutki niderlandzkiego podatku u źródła, w przeciwieństwie do tego, co stanowią przepisy niderlandzkie w odniesieniu do spółki mającej tam siedzibę, która jest całkowicie zwolniona z podwójnego opodatkowania dywidend otrzymywanych w Niderlandach. Zresztą korzyści przyznane spółkom nieposiadającym siedziby w Niderlandach nie są równoważne z tymi, jakie zostały przyznane spółkom mającym tam siedzibę, które znajdują się w analogicznej sytuacji w zakresie skutków podwójnego opodatkowania pochodzących z udziału w spółkach niderlandzkich, przez co rozpatrywane tu przepisy niderlandzkie nadal dokonują arbitralnej dyskryminacji zabronionej przez art. 56 i 58 WE.

89. Gdyby wreszcie ustalić, że w Portugalii obowiązuje system „participation exemption", na podstawie którego z podatku dochodowego od osób prawnych są zwolnione dochody z udziałów lub akcji, przyjmując jednocześnie, że właściwa konwencja w sprawie podwójnego opodatkowania ustanawia całkowitą ulgę podatkową, Amurta i tak nie mogłaby z niej skorzystać, albowiem jak już stwierdziliśmy, w Portugalii nie należy się żaden podatek od dochodów z udziałów lub akcji, w ramach którego można by wyrównać niderlandzki podatek u źródła od wypłaconych dywidend.

90. Jednakże jak orzekł już Trybunał, do kompetencji sądu krajowego należy dokonanie wykładni właściwego prawa krajowego, a zatem zbadanie, czy w danym przypadku ogólne traktowanie, któremu poddana jest nieposiadająca siedziby w danym państwie spółka na mocy wspólnego wykonywania władztwa podatkowego w sposób wynikający z dokonanego w konwencji podziału między „państwo źródło" a państwo siedziby, nie jest mniej korzystne od traktowania zagwarantowanego spółkom posiadającym tam siedzibę [43].

41 — Analogiczne rozstrzygnięcie w sprawie Denkavit Internationaal i Denkavit France, pkt 54–56.

42 — Za pomocą mechanizmu częściowej ulgi podatkowej zniesienie skutków niderlandzkiego podatku pobieranego u źródła byłoby możliwe jedynie w przypadku stosowania tej samej stawki podatkowej zarówno w Niderlandach, jak i w Portugalii, przez co niderlandzki podatek u źródła byłby kwotowo identyczny jak portugalski podatek dochodowy od osób prawnych należny od dywidend niderlandzkich, a zatem zostałby całkowicie wyrównany w ramach tego ostatniego podatku.

43 — Zobacz podobnie ww. wyrok w sprawie Bouanich, pkt 51.

IV — Wnioski

91. W świetle powyższych rozważań proponuję Trybunałowi udzielenie następującej odpowiedzi na pytania prejudycjalne przedłożone przez Gerechtshof te Amsterdam:

1) Artykuły 56 i 58 WE sprzeciwiają się obowiązywaniu przepisów krajowych takich jak te będące przedmiotem sprawy głównej — rozpatrywanych bez uwzględnienia ewentualnych skutków właściwych konwencji dotyczących podwójnego opodatkowania — które zwalniają z podatku dochodowego pobieranego u źródła dochodu dywidendy wypłacane przez spółkę niderlandzką spółkom posiadającym siedzibę w Niderlandach, a które jednocześnie opodatkowują owym podatkiem dywidendy wypłacane spółkom niemającym w tym państwie ani siedziby, ani stałego przedsiębiorstwa.

2) Dla udzielenia odpowiedzi na pierwsze pytanie nie ma żadnego znaczenia fakt, czy spółka nieposiadająca siedziby ani stałego przedsiębiorstwa w Niderlandach może skorzystać we własnym państwie siedziby na podstawie przepisów tego państwa z całkowitej ulgi podatkowej („full credit") wyrównującej niderlandzki podatek u źródła od dywidend, nawet jeśli możliwość taka rzeczywiście istnieje.