Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 9 września 2021 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Artykuł 63 TFUE – Swobodny przepływ kapitału – Podatek dochodowy – Dywidendy związane z akcjami notowanymi – Korzyść podatkowa zastrzeżona dla dywidend związanych z akcjami notowanymi na krajowym rynku giełdowym – Odmienne traktowanie – Obiektywne kryterium zróżnicowania – Ograniczenie – Artykuł 65 TFUE – Obiektywnie porównywalne sytuacje – Względy uzasadniające – Cel o charakterze czysto ekonomicznym

W sprawie C-449/20

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Supremo Tribunal Administrativo (najwyższy sąd administracyjny, Portugalia) postanowieniem z dnia 22 września 2020 r., które wpłynęło do Trybunału tego samego dnia, w postępowaniu:

Real Vida Seguros SA

przeciwko

Autoridade Tributária e Aduaneira,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: A. Kumin (sprawozdawca), prezes izby, P.G. Xuereb i I. Ziemele, sędziowie,

rzecznik generalny: G. Pitruzzella,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Real Vida Seguros SA – C. Ramos Pereira, advogado,

– w imieniu rządu portugalskiego – L. Inez Fernandes, S. Jaulino, H. Magno i P. Barros da Costa, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – W. Roels i I. Melo Sampaio, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: portugalski.

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. 63 i 65 TFUE.

2 Wniosek ten złożono w ramach sporu pomiędzy Real Vida Seguros SA a Autoridade Tributária e Aduaneira (organem podatkowym i celnym, Portugalia, zwanym dalej „organem podatkowym") w przedmiocie możliwości częściowego odliczenia – do celów ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym – dywidend związanych z akcjami notowanymi.

Ramy prawne

3 Zgodnie z art. 2 ust. 1 Estatuto dos Benefícios Fiscais (statutu korzyści podatkowych) (*Diário da República* I, seria I-A, nr 149 z dnia 1 lipca 1989 r.), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanego dalej „EBF"):

„Za korzyści podatkowe uznaje się środki o charakterze wyjątkowym ustanowione w celu ochrony pozapodatkowych interesów publicznych nadrzędnych względem interesów przemawiających za samym opodatkowaniem, z którymi stoją one w sprzeczności".

4 Artykuł 31 EBF stanowił:

„Do celów podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych dywidendy wypłacane z tytułu akcji notowanych zalicza się jedynie w 50% ich wysokości".

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

5 W latach podatkowych 1999 i 2000 Real Vida Seguros, z siedzibą w Porto (Portugalia), uzyskała dywidendy związane z akcjami notowanymi zarówno na portugalskim rynku giełdowym, jak i na zagranicznych rynkach giełdowych. Przy ustalaniu podstawy podatku dochodowego w odniesieniu do tych lat podatkowych odliczyła ona 50% wspomnianych dywidend od swojego łącznego wyniku netto, opierając się na art. 31 EBF.

6 W następstwie kontroli podatkowej obejmującej owe lata podatkowe właściwy organ dokonał korekty podstawy opodatkowania w wysokości 10 778,46 EUR w odniesieniu do wyniku podatkowego za 1999 r. oraz 13 406,62 EUR w odniesieniu do wyniku podatkowego za 2000 r., uzasadniając ją w następujący sposób:

„Analiza podstawy obliczenia dochodów korzystających zgodnie z art. 31 EBF z odliczenia przewidzianego dla akcji notowanych pozwoliła na stwierdzenie, że podatnik uwzględnił dywidendy brutto uzyskane z tytułu akcji notowanych na portugalskim rynku giełdowym oraz akcji notowanych na zagranicznych rynkach giełdowych.

Tymczasem z uwagi na pojęcie »korzyści podatkowej« oraz na to, że omawianą korzyść utworzono w celu ożywienia krajowego rynku giełdowego, należało uwzględnić jedynie te dywidendy, które pochodziły z akcji notowanych na tym właśnie rynku giełdowym […]".

7 Real Vida Seguros bezskutecznie zakwestionowała w drodze odwołania w trybie administracyjnym, a następnie skargi do sądu wydane w następstwie tej kontroli podatkowej decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego. W konsekwencji spółka ta wniosła skargę kasacyjną do Supremo Tribunal Administrativo (najwyższego sądu administracyjnego, Portugalia), który jest sądem odsyłającym.

8 W uzasadnieniu owej skargi kasacyjnej Real Vida Seguros podnosi, że w pierwszej instancji doszło do naruszenia prawa ze względu na to, iż orzeczono, że przewidziana w art. 31 EBF możliwość odliczenia ma zastosowanie jedynie do dywidend związanych z akcjami notowanymi na portugalskim rynku giełdowym, z wyłączeniem dywidend związanych z akcjami notowanymi na zagranicznych rynkach giełdowych. Nie dość bowiem, że artykuł ten nie odnosi się do źródła dywidend, to jakiekolwiek rozróżnienie tego rodzaju jest sprzeczne z prawem Unii, ponieważ stosowanie wspomnianej korzyści podatkowej w taki sposób narusza swobodny przepływ kapitału.

9 Sąd odsyłający wyjaśnia, że dokonywanie wykładni przewidzianego w art. 31 EBF pojęcia korzyści podatkowej w ten sposób, że korzyść ta ma zastosowanie wyłącznie do dywidend związanych z akcjami notowanymi na krajowym rynku giełdowym, opiera się na okoliczności, że celem wspomnianego artykułu było ożywienie i rozwój tego rynku giełdowego. Istnieje zatem istotny interes publiczny w rozumieniu art. 2 ust. 1 EBF, który uznaje się za nadrzędny względem celu realizowanego przez sam podatek.

10 Mając jednak wątpliwości co do zgodności tej wykładni ze swobodnym przepływem kapitału, Supremo Tribunal Administrativo (najwyższy sąd administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy okoliczność, że zgodnie z art. 31 i 2 [EBF] do celów podatku dochodowego od osób prawnych, nałożonego na skarżącego za lata 1999 i 2000, odliczeniu w 50% podlegają dywidendy uzyskane na giełdach krajowych (portugalskich), przy czym przyjmuje się, że ze wspomnianego odliczenia są wyłączone dywidendy uzyskane na giełdach pozostałych państw członkowskich […], jest sprzeczna ze swobodnym przepływem kapitału ustanowionym w art. 63 i nast. TFUE?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

11 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 63 i 65 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce podatkowej państwa członkowskiego polegającej na tym, że dywidendy związane z akcjami notowanymi na rynku giełdowym tego państwa członkowskiego zalicza się – do celów ustalenia podstawy podatku od dochodów podatnika – jedynie w 50% ich wysokości, podczas gdy dywidendy związane z akcjami notowanymi na rynkach giełdowych pozostałych państw członkowskich uwzględnia się w całości.

12 Na wstępie należy zauważyć, że zgodnie z wyjaśnieniami przedstawionymi przez sąd odsyłający art. 31 EBF przewidywał w odniesieniu do lat podatkowych 1999 i 2000, że uzyskane dywidendy uwzględnia się w wysokości 50%, i z uwagi na cel, jaki realizował, był stosowany jedynie do dywidend uzyskanych z tytułu akcji notowanych na portugalskim rynku giełdowym. Otóż, po pierwsze, z uwag na piśmie przedstawionych przez rząd portugalski wynika, że na podstawie

wspomnianego artykułu, wprowadzonego w 1989 r. i uchylonego w 2008 r., w odniesieniu do roku podatkowego 2000 owe dywidendy mogły zostać odliczone od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym nie w 50%, lecz w 60% ich wysokości. Po drugie, Real Vida Seguros kwestionuje wykładnię art. 31 EBF dokonaną zarówno przez sąd pierwszej instancji, jak i przez sąd odsyłający, zgodnie z którą artykuł ten ma zastosowanie jedynie do dywidend uzyskanych z tytułu akcji notowanych na portugalskim rynku giełdowym, ponieważ taki warunek nie wynika z jego treści.

13 W tym względzie należy zauważyć, że w ramach procedury przewidzianej w art. 267 TFUE, opartej na wyraźnym podziale funkcji między sądami krajowymi a Trybunałem, wyłącznie do sądu krajowego należy ustalenie i ocena okoliczności faktycznych sporu w postępowaniu głównym oraz ustalenie dokładnego zakresu stosowania krajowych przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych (wyrok z dnia 3 października 2019 r., Fonds du Logement de la Région de Bruxelles-Capitale, C-632/18, EU:C:2019:833, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo). Trybunał jest jedynie uprawniony do orzekania w przedmiocie wykładni lub ważności prawa Unii w odniesieniu do sytuacji faktycznej i prawnej, którą przedstawił sąd odsyłający (wyrok z dnia 17 grudnia 2020 r., Onofrei, C-218/19, EU:C:2020:1034, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo), i nie może jej podważać ani ustalać, czy jest prawidłowa (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 września 2011 r., Gueye i Salmerón Sánchez, C-483/09 i C-1/10, EU:C:2011:583, pkt 42; z dnia 21 czerwca 2016 r., New Valmar, C-15/15, EU:C:2016:464, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

14 Na zadane pytanie należy zatem odpowiedzieć w oparciu o założenia wynikające z postanowienia sądu odsyłającego.

15 Do środków zakazanych przez art. 63 ust. 1 TFUE ze względu na to, że stanowią ograniczenia w przepływie kapitału, zaliczają się środki, które mogą zniechęcić osoby niebędące rezydentami do dokonywania inwestycji w danym państwie członkowskim lub które mogą zniechęcić rezydentów tego państwa członkowskiego do dokonywania inwestycji w innych państwach (wyrok z dnia 30 kwietnia 2020 r., Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

16 W szczególności odmienne traktowanie, jeżeli prowadzi do mniej korzystnego traktowania dochodów podatnika państwa członkowskiego, pochodzących z innego państwa członkowskiego, w stosunku do traktowania dochodów pochodzących z tego pierwszego państwa członkowskiego, może zniechęcić takiego podatnika do inwestowania kapitału w innym państwie członkowskim [wyrok z dnia 29 kwietnia 2021 r., Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (dochody uzyskane od UCITS), C-480/19, EU:C:2021:334, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo].

17 Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że na podstawie art. 31 EBF stosowanego w taki sposób, jak czynił to organ podatkowy, beneficjent dywidend związanych z akcjami notowanymi mógł, do celów ustalenia podstawy podatku dochodowego, dokonać częściowego odliczenia tychże dywidend, pod tym jednak warunkiem, że akcje generujące rzeczone dywidendy były notowane na portugalskim rynku giełdowym.

18 Rząd portugalski kwestionuje istnienie ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału, podnosząc, że w okresie, w którym art. 31 EBF był stosowany, każda osoba fizyczna lub prawna z jakiegokolwiek państwa członkowskiego lub państwa trzeciego miała dostęp do portugalskiego rynku giełdowego, ponieważ mogły być na nim notowane akcje zarówno spółek portugalskich, jak i zagranicznych.

19 W tym względzie należy zauważyć, że prawdą jest, iż uregulowanie krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym stosowane w taki sposób, jak czynił to organ podatkowy, nie przewidywało rozróżnienia pomiędzy dywidendami wypłacanymi przez spółki będące rezydentami z jednej strony a dywidendami wypłacanymi przez spółki niebędące rezydentami z drugiej strony, ponieważ warunek, od którego uzależnione było częściowe odliczenie, miał zastosowanie jednakowo do tych dwóch rodzajów dywidend.

20 Jednakże z orzecznictwa Trybunału wynika, że przepisy krajowe, które są stosowane bez rozróżnienia do spółek będących rezydentami i spółek niebędących rezydentami, mogą prowadzić do ograniczenia swobodnego przepływu kapitału, ponieważ nawet takie zróżnicowanie, które opiera się na obiektywnym kryterium, może de facto niekorzystnie wpływać na sytuacje transgraniczne (wyrok z dnia 30 stycznia 2020 r., Köln-Aktienfonds Deka, C-156/17, EU:C:2020:51, pkt 55 i przytoczone tam orzecznictwo).

21 Jest tak w przypadku, gdy przepisy krajowe uzależniają możliwość uzyskania korzyści podatkowej od spełnienia warunku, który – chociaż stosowany bez rozróżnienia – jest ze względu na swój charakter lub de facto właściwy dla rynku krajowego, tak że mogą go spełnić jedynie spółki będące rezydentami, podczas gdy spółki niebędące rezydentami zazwyczaj go nie spełniają (zob. wyrok z dnia 30 stycznia 2020 r., Köln-Aktienfonds Deka, C-156/17, EU:C:2020:51, pkt 56 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 Otóż należy uznać, że praktyka polegająca na tym, iż korzystne traktowanie dywidend pod względem podatkowym jest uzależnione od spełnienia warunku, by akcje generujące te dywidendy były notowane na krajowym rynku giełdowym, prowadzi – ze względu na sam charakter tego warunku – do uprzywilejowania inwestycji w spółki będące rezydentami, a tym samym do mniej korzystnego traktowania inwestycji w spółki niebędące rezydentami.

23 Należy bowiem zauważyć, po pierwsze, że spółki, które wchodzą na giełdę i których akcje są w związku z tym dopuszczane do obrotu na rynku regulowanym, są co do zasady notowane na ich krajowym rynku giełdowym. Po drugie, chociaż spółki mogą zdecydować, że ich akcje będą notowane równocześnie na zagranicznym rynku giełdowym oraz ich krajowym rynku giełdowym – w drodze równoczesnego notowania na giełdach więcej niż jednego państwa – udział spółek niebędących rezydentami notowanych na danym rynku giełdowym jest co do zasady znacznie mniejszy od udziału spółek będących rezydentami.

24 Stwierdzenie to można zresztą w pełni odnieść do portugalskiego rynku giełdowego ze względu na to, że – jak wynika z uwag na piśmie przedstawionych przez Komisję – liczba spółek niebędących rezydentami, których akcje są na tym rynku giełdowym notowane, jest znikoma w stosunku do liczby spółek będących rezydentami, a nic nie wskazuje na to, że inaczej było w okresie, w którym była stosowana korzyść podatkowa przewidziana w uregulowaniu krajowym rozpatrywanym w postępowaniu głównym.

25 W związku z tym należy uznać, że praktyka podatkowa polegająca na tym, że beneficjent dywidend związanych z akcjami notowanymi mógł, do celów ustalenia podstawy podatku dochodowego, dokonać częściowego odliczenia tychże dywidend, pod tym jednak warunkiem, że akcje generujące rzeczone dywidendy były notowane na portugalskim rynku giełdowym, mogła zniechęcać osoby, które kwalifikowały się do uzyskania korzyści podatkowej przewidzianej w art. 31 EBF, do dokonywania inwestycji w spółki niebędące rezydentami i z tego względu stanowi ograniczenie swobodnego przepływu kapitału, co do zasady zakazane przez art. 63 TFUE.

26 Niemniej, jak podkreśla rząd portugalski, zgodnie z art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE art. 63 TFUE nie narusza prawa państw członkowskich do stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników, którzy nie znajdują się w takiej samej sytuacji ze względu na różne miejsce zamieszkania lub siedziby bądź inwestowania kapitału.

27 Otóż postanowienie to, stanowiące odstępstwo od podstawowej zasady swobodnego przepływu kapitału, musi być przedmiotem ścisłej wykładni. Dlatego też nie można go interpretować w ten sposób, że wszelkie przepisy podatkowe przewidujące odmienne traktowanie podatników ze względu na miejsce ich zamieszkania lub siedziby bądź państwo inwestowania ich kapitału są automatycznie zgodne z traktatem FUE. Odstępstwo przewidziane w art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE samo jest bowiem ograniczone przez art. 65 ust. 3 TFUE, zgodnie z którym przepisy krajowe określone w art. 65 ust. 1 TFUE „nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu artykułu 63 [TFUE]” [wyrok z dnia 29 kwietnia 2021 r., Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (dochody uzyskane od UCITS), C-480/19, EU:C:2021:334, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo].

28 Trybunał orzekł także, że w związku z tym należy odróżnić odmienne traktowanie, jakie dopuszcza art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE, od dyskryminacji zakazanej przez art. 65 ust. 3 TFUE. Otóż, aby krajowe przepisy podatkowe można było uznać za zgodne z postanowieniami traktatu FUE dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, wynikające z nich odmienne traktowanie musi dotyczyć sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub musi być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego [wyrok z dnia 29 kwietnia 2021 r., Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (dochody uzyskane od UCITS), C-480/19, EU:C:2021:334, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo].

29 Wobec tego należy zbadać w pierwszej kolejności, czy pomiędzy beneficjentem dywidend związanych z akcjami notowanymi na portugalskim rynku giełdowym z jednej strony a beneficjentem dywidend związanych z akcjami notowanymi na zagranicznych rynkach giełdowych z drugiej strony istnieje obiektywna różnica.

30 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem porównywalność sytuacji transgranicznej z sytuacją wewnętrzną państwa członkowskiego należy badać z uwzględnieniem celu realizowanego przez rozpatrywane uregulowanie krajowe (wyrok z dnia 30 kwietnia 2020 r., Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 W tym względzie rząd portugalski powołuje się na odmienność sytuacji, w jakiej znajdował się wówczas portugalski rynek giełdowy, od sytuacji rynków giełdowych pozostałych państw członkowskich, a także na okoliczność, że podatnicy zamiast odliczyć dywidendy od dochodu mogli odliczyć od podatku pobranego podatek zapłacony za granicą z tytułu tych dywidend.

32 Argumentów tych nie można uwzględnić.

33 Przede wszystkim zarówno podatnik, który dokonuje inwestycji w akcje notowane na portugalskim rynku giełdowym, jak i podatnik, który dokonuje inwestycji w akcje notowane na zagranicznych rynkach giełdowych, inwestują swój kapitał w notowane na giełdzie spółki w celu osiągnięcia zysków.

34 Następnie w obydwu tych przypadkach owe zyski są opodatkowane w Portugalii. Otóż ze względu na to, że rząd portugalski powołuje się na przysługującą podatnikom, którzy zainwestowali swój kapitał w akcje notowane na zagranicznych rynkach giełdowych, możliwość odliczenia od

podatku pobranego w Portugalii podatku zapłaconego za granicą z tytułu tych dywidend, należy przypomnieć, że z utrwalonego orzecznictwa wynika, iż na gruncie przepisów podatkowych służących zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym wypłaconych zysków lub jego łagodzeniu sytuacja podatnika otrzymującego dywidendy mające źródło w innym państwie członkowskim jest porównywalna z sytuacją podatnika otrzymującego dywidendy krajowe, bowiem w obu tych przypadkach uzyskane dochody co do zasady będą stanowiły przedmiot opodatkowania kaskadowego (zob. podobnie wyrok z dnia 24 listopada 2016 r., SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, pkt 55 i przytoczone tam orzecznictwo). W związku z tym przysługująca podatnikom, którzy zainwestowali swój kapitał w akcje notowane na zagranicznych rynkach giełdowych, możliwość odliczenia od podatku pobranego w Portugalii podatku zapłaconego za granicą z tytułu tych dywidend – przy założeniu, że zostanie ona stwierdzona – nie może stawiać tych podatników w sytuacji odmiennej od sytuacji podatników, którzy zainwestowali swój kapitał w akcje notowane na portugalskim rynku giełdowym.

35 Wreszcie, zarówno z postanowienia odsyłającego, jak i z uwag na piśmie przedstawionych przez rząd portugalski wynika, że korzyść podatkowa przyznana podatnikom, którzy zainwestowali swój kapitał w akcje notowane na portugalskim rynku giełdowym, miała na celu ożywienie i rozwój tego rynku giełdowego.

36 Tymczasem ze względu na to, że taki cel – jak wynika z uwag przedstawionych w pkt 22 i 23 niniejszego wyroku – jest w sposób konieczny ściśle związany ze wspieraniem inwestycji krajowych, przyjęcie, że inwestowanie w akcje notowane na portugalskim rynku giełdowym stawia podatników w sytuacji odmiennej od sytuacji podatników, którzy zainwestowali w akcje notowane na zagranicznych rynkach giełdowych, podczas gdy art. 63 ust. 1 TFUE zakazuje właśnie ograniczeń w transgranicznym przepływie kapitału, pozbawiłoby to postanowienie jego treści [zob. analogicznie wyrok z dnia 26 lutego 2019 r., X (spółki pośrednie z siedzibą w państwach trzecich), C-135/17, EU:C:2019:136, pkt 68].

37 Co się tyczy, w drugiej kolejności, uzasadnienia ograniczenia nadrzędnymi względami interesu ogólnego, rząd portugalski twierdzi, po pierwsze, że praktyka podatkowa rozpatrywana w postępowaniu głównym stanowiła wykonywanie własnych kompetencji podatkowych Republiki Portugalskiej i była oparta na symetrii pomiędzy prawem do opodatkowania dywidend a prawem do zezwolenia na brak ich opodatkowania.

38 W tym względzie należy zauważyć, że o ile państwom członkowskim przysługuje kompetencja do zorganizowania własnego systemu opodatkowania wypłacanych zysków i do określenia w jego ramach podstawy opodatkowania, która znajduje zastosowanie do udziałowców otrzymujących zyski, o tyle z utrwalonego orzecznictwa wynika, że wykonywanie tej autonomii podatkowej państw członkowskich powinno następować w poszanowaniu wymogów wynikających z prawa Unii, w szczególności tych nałożonych przez postanowienia traktatu FUE dotyczące swobodnego przepływu kapitału, co wymaga zaprojektowania systemu opodatkowania w sposób niedyskryminacyjny (zob. podobnie wyrok z dnia 30 stycznia 2020 r., Köln-Aktienfonds Deka, C-156/17, EU:C:2020:51, pkt 42, 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 W zakresie, w jakim rząd portugalski odwołuje się, po drugie, do wspierania rynku giełdowego, z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że cel o charakterze czysto ekonomicznym nie może uzasadnić ograniczenia podstawowej swobody zagwarantowanej traktatem FUE (wyrok z dnia 25 lutego 2021 r., Novo Banco, C-712/19, EU:C:2021:137, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 Ponadto nawet gdyby ów cel uznać za dopuszczalny, nie przedstawiono żadnej wskazówki sugerującej, że nie zostałby on osiągnięty, gdyby korzyść podatkowa przewidziana w uregulowaniu krajowym rozpatrywanym w postępowaniu głównym miała zastosowanie również do dywidend związanych z akcjami notowanymi na zagranicznych rynkach giełdowych, i że w związku z tym wykluczenie – w odniesieniu do owych dywidend – możliwości uzyskania tej korzyści podatkowej było niezbędne.

41 W świetle całości powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 63 i 65 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce podatkowej państwa członkowskiego polegającej na tym, że dywidendy związane z akcjami notowanymi na rynku giełdowym tego państwa członkowskiego zalicza się – do celów ustalenia podstawy podatku od dochodów podatnika – jedynie w 50% ich wysokości, podczas gdy dywidendy związane z akcjami notowanymi na rynkach giełdowych pozostałych państw członkowskich uwzględnia się w całości.

W przedmiocie kosztów

42 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuły 63 i 65 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce podatkowej państwa członkowskiego polegającej na tym, że dywidendy związane z akcjami notowanymi na rynku giełdowym tego państwa członkowskiego zalicza się – do celów ustalenia podstawy podatku od dochodów podatnika – jedynie w 50% ich wysokości, podczas gdy dywidendy związane z akcjami notowanymi na rynkach giełdowych pozostałych państw członkowskich uwzględnia się w całości.

Podpisy