WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)
z dnia 19 stycznia 2006 r. *

W sprawie C-265/04

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Kammarrätten i Sundsvall (Szwecja) postanowieniem z dnia 17 czerwca 2004 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 24 czerwca 2004 r., w postępowaniu:

Margaretha Bouanich

przeciwko

Skatteverket,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet i U. Lõhmus (sprawozdawca), sędziowie,

* Język postępowania: szwedzki.

rzecznik generalny: J. Kokott,
sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu M. Bouanich przez J. Grönlunda, skattejurist,

— w imieniu rządu szwedzkiego przez A. Krusego, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala oraz L. Ström van Lier, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 14 lipca 2005 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 43 WE, 48 WE, 56 WE i 58 WE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu zawisłego między M. Bouanich, posiadającą obywatelstwo francuskie i będącą akcjonariuszem szwedzkiej spółki akcyjnej Förvaltnings AB Ratos (zwanej dalej „Ratos") a Skatteverket (szwedzkim organem podatkowym), w przedmiocie odmowy przez organ podatkowy zwrócenia skarżącej całości podatku pobranego podczas wykupu akcji przez tę spółkę w ramach obniżenia kapitału zakładowego.

Krajowe ramy prawne

Ustawa o podatku od dywidend

3 Szwedzkie ustawodawstwo wprowadza rozróżnienie pomiędzy akcjonariuszami będącymi rezydentami i akcjonariuszami niebędącymi rezydentami w zakresie opodatkowania wypłat na rzecz akcjonariusza przy wykupie akcji w celu ich umorzenia. W odniesieniu do akcjonariuszy będących rezydentami wykup akcji jest opodatkowany jak zyski kapitałowe, z prawem do odliczenia kosztów nabycia wykupionych akcji. Różnica opodatkowana jest stawką podatku wynoszącą 30%. Jednakże w przypadku akcjonariuszy, którzy nie są rezydentami w Szwecji, wykup traktowany jest jak wypłata dywidend, która nie daje prawa do takiego odliczenia.

4 Zasady dotyczące wypłaty dywidend określa lag (1970:624) om kupongskatt (ustawa o podatku od dywidend, zwana dalej „ustawą z 1970 r."), która znajduje zastosowanie jedynie w odniesieniu do osób fizycznych lub prawnych niebędących w Szwecji rezydentami lub niemających tam stałego miejsca zamieszkania (zwanych dalej „akcjonariuszami niebędącymi rezydentami").

5 Artykuł 1 ustawy z 1970 r. przewiduje, że podatek jest należny na rzecz państwa od każdej wypłaty przypadającej na akcje wyemitowane przez spółkę szwedzką. Artykuł 2 akapit drugi tej ustawy stanowi, że za „wypłatę" uznawana jest każda płatność dokonana na rzecz akcjonariusza, w szczególności w przypadku obniżenia kapitału zakładowego.

6 Artykuł 5 tej ustawy określa dla wypłat stawkę podatkową w wysokości 30 %, która na skutek stosowania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jest często obniżana. W przypadku gdy stawka, według której został pobrany podatek, jest wyższa od stawki przewidzianej w takiej umowie, art. 27 ustawy z 1970 r. przewiduje prawo do otrzymania zwrotu.

7 Ustawa ta nie upoważnia do odliczenia kosztów nabycia wykupionych akcji. Od akcjonariusza, którego obejmuje zakres stosowania tej ustawy, pobiera się kwotę stanowiącą 30% całkowitej sumy otrzymanej tytułem wykupu. Jednakże przepisy obowiązujących umów o unikaniu podwójnego podatkowania mogą prowadzić do innego rozwiązania.

Umowa francusko-szwedzka o unikaniu podwójnego opodatkowania

8 Umowa między rządem Republiki Francuskiej a rządem Królestwa Szwecji, w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku (zwana dalej „umową francusko-szwedzką"), została podpisana w dniu 27 listopada 1990 r. i weszła w życie w dniu 1 kwietnia 1992 r.

9 Artykuł 10 ust. 1 tej umowy przewiduje, że:

„Dywidendy wypłacone przez spółkę, która jest rezydentem Umawiającego się Państwa, rezydentowi innego Umawiającego się Państwa, podlegają opodatkowaniu w tym drugim państwie".

10 Zgodnie z ust. 2 tego artykułu:

„Dywidendy te opodatkowywane są także w Umawiającym się Państwie, w którym spółka wypłacająca dywidendy jest rezydentem, i zgodnie z ustawodawstwem tego państwa. Jednakże jeżeli osoba, która otrzymuje dywidendy jest ich rzeczywistym beneficjentem, podatek tak ustalony nie może przekroczyć 15% kwoty dywidend brutto".

11 Zgodnie z art. 10 ust. 5 umowy francusko-szwedzkiej, użyty w tym artykule termin „dywidendy" oznacza, między innymi, dochody uzyskane z akcji, a także dochody, które w umawiającym się państwie, w którym spółka wypłacająca dywidendy jest rezydentem, traktowane są, zgodnie z ustawodawstwem obowiązującym w chwili wejścia w życie tej umowy, jak dywidendy.

12 Z art. 13 ust. 6 tej umowy wynika, że zyski kapitałowe ze zbywania akcji, będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, podlegają opodatkowaniu jedynie w umawiającym się państwie, w którym zbywca jest rezydentem.

13 Wzorcem tej umowy jest, opracowana przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), Modelowa konwencja o podwójnym opodatkowaniu, do której organizacja ta opracowała również komentarz.

14 Punkt 28 komentarza dotyczącego art. 10 Modelowej konwencji podatkowej OECD stanowi, że za dywidendy uznaje się, nie tylko wypłatę zysków określoną w uchwale corocznego walnego zgromadzenie akcjonariuszy, lecz również inne korzyści pieniężne, takie jak akcje nieodpłatne, premie, nadwyżki z likwidacji oraz ukryte wypłaty zysków. Ulgi przewidziane w tym artykule mają zastosowanie pod warunkiem, że państwo, w którym spółka będąca dłużnikiem jest rezydentem, opodatkowuje te świadczenia tak jak dywidendy.

15 Punkt 31 komentarza dotyczącego art. 13 Modelowej konwencji podatkowej OECD stanowi, że w przypadku gdy akcjonariusz sprzedaje akcje spółce, która była ich emitentem, podczas likwidacji tej spółki lub obniżenia jej opłaconego kapitału akcyjnego, różnica między ceną sprzedaży i wartością nominalną akcji może być uznana w państwie, w którym spółka jest rezydentem, za wypłatę niepodzielnego zysku, a nie za zyski kapitałowe. Artykuł ten nie sprzeciwia się temu, aby państwo, w którym spółka jest rezydentem, opodatkowywało takie wypłaty według stawek przewidzianych w art. 10 Modelowej konwencji podatkowej OECD. Opodatkowanie takie jest dozwolone, ponieważ różnica ta mieści się w zamieszczonej w art. 10 ust. 3 definicji terminu „dywidendy", zgodnie z interpretacją przedstawioną w pkt 28 komentarza do tego artykułu.

16 Według sądu odsyłającego przepisy umowy francusko-szwedzkiej, interpretowane w świetle Modelowej konwencji podatkowej OECD i komentarza do niej, spowodowały w systemie podatkowym ustanowionym na mocy ustawy z 1970 r.

zmianę polegającą na określeniu dla podmiotów niebędących rezydentami stawki podatkowej w wysokości 15% i ustanowieniu prawa do odliczenia kwoty odpowiadającej wartości nominalnej wykupionych akcji.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

17 W dniu 2 grudnia 1998 r., w ramach obniżania kapitału zakładowego, Ratos wykupiła akcje serii B, których właścicielem była M. Bouanich, zamieszkała we Francji, za kwotę około 8 640 000 SEK (917 000 EUR). Zgodnie z ustawą z 1970 r. w związku z umową francusko-szwedzką, przy dokonywaniu płatności, od całości tej kwoty został pobrany podatek według stawki 15%., czyli w kwocie wynoszącej około 1 300 000 SEK (138 000 EUR).

18 M. Bouanich wystąpiła do właściwego organu podatkowego, tytułem żądania głównego, o zwrot całkowitej sumy pobranego podatku oraz, tytułem żądania ewentualnego, o zwrot części podatku pobranego od wartości nominalnej wykupionych akcji.

19 W dniu 28 września 1999 r. rzeczony organ podatkowy uwzględnił jej drugi wniosek i zwrócił jej kwotę wynoszącą około 167 000 SEK (18 000 euro).

20 M. Bouanich zaskarżyła tę decyzję do länsrätten i Dalarnas län, wnosząc o zwrot kwoty podatku pobranego u źródła. Ponieważ skarga ta została oddalona orzeczeniem z dnia 29 marca 2001 r., skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym zaskarżyła je do sądu odsyłającego.

21 Zważywszy na to, że w traktacie WE i w orzecznictwie Trybunału nie ma jasnej odpowiedzi na pytania, które pojawiły się w zawisłym przed nim sporze, Kammarrätten i Sundsvall, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 56 WE i 58 WE zezwala, aby państwo członkowskie opodatkowywało tak jak dywidendy kwoty uzyskane z tytułu wykupu akcji w celu ich umorzenia, wypłacone przez spółkę akcyjną mającą w nim siedzibę, nie przyznając prawa do odliczenia kosztów nabycia wykupionych w ten sposób akcji, jeżeli kwoty te wypłacane są akcjonariuszowi ani niebędącemu rezydentem ani niemającemu stałego miejsca zamieszkania w tym państwie członkowskim, podczas gdy kwoty wypłacone tytułem wykupu akcji w celu ich umorzenia akcjonariuszowi będącemu rezydentem lub mającemu stałe miejsce zamieszkania w tym państwie członkowskim opodatkowywane są jak zyski kapitałowe, z prawem do odliczenia kosztów nabycia tych akcji?

2) W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze, czy jeżeli umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarta pomiędzy państwem członkowskim, w którym znajduje się siedziba spółki akcyjnej, a państwem członkowskim, w którym akcjonariusz ma miejsce zamieszkania, przewiduje niższą stawkę podatkową od tej, którą stosuje się do kwot wypłaconych akcjonariuszowi w pierwszym państwie członkowskim w przypadku wykupu akcji w celu ich umorzenia a akcjonariuszowi w drugim państwie członkowskim stosownie do komentarza do Modelowej konwencji podatkowej OECD, przysługuje ponadto możliwość odliczenia kwoty odpowiadającej wartości nominalnej wykupionych akcji, to przywołane artykuły zezwalają na stosowanie przez państwo członkowskie uregulowania, takiego jak opisane powyżej?

3) Czy art. 43 WE i 48 WE zezwalają, aby państwo członkowskie stosowało uregulowanie, takie jak opisane powyżej?"

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

22 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający w istocie dąży do ustalenia, czy art. 56 WE i 58 WE powinny być interpretowane jako sprzeciwiające się uregulowaniu krajowemu, takiemu jak to stanowiące przedmiot postępowania przed sądem krajowym, które przewiduje, że w przypadku obniżenia kapitału zakładowego, kwota wykupu akcji wypłacona akcjonariuszowi niebędącemu rezydentem jest opodatkowywana jak wypłata dywidend, bez prawa do odliczenia kosztów nabycia tych akcji, podczas gdy ta sama kwota wypłacona akcjonariuszowi będącemu rezydentem podlega opodatkowaniu jak zyski kapitałowe, z prawem do odliczenia kosztów nabycia.

23 M. Bouanich podnosi, że ustawa z 1970 r. stanowi ograniczenie dla inwestycji w spółki szwedzkie dokonywanych przez zagranicznych inwestorów i ma charakter dyskryminujący, co jest sprzeczne z art. 56 WE i nie może być uzasadnione nawet w świetle przepisów art. 58 WE.

24 Rząd szwedzki nie podważa istnienia zarzucanej niezgodności między ustawą z 1970 r. a prawem wspólnotowym. Przyznaje on, że szwedzkie uregulowania dotyczące opodatkowania wypłat z tytułu wykupu akcji skutkują tym, że akcjonariusze będący podatnikami są traktowani odmiennie, w zależności od tego, czy podlegają w Szwecji ograniczonemu czy też nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. W związku z powyższym, system ten może prowadzić do tego, że opodatkowanie akcjonariusza podlegającego ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu jest czasami wyższe, niż w przypadku akcjonariusza objętego nieograniczonym obowiązkiem podatkowym.

25 Rząd ten dodaje, że ma zamiar zmienić to uregulowanie tak, aby akcjonariusz podlegający ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu był upoważniony do odliczenia kosztów zakupu akcji od kwoty ich wykupu.

26 Komisja Wspólnot Europejskich uznaje za oczywiste, że uregulowanie szwedzkie w sprawie opodatkowania ceny wykupu w wypadku obniżenia kapitału, wprowadza rozróżnienie pomiędzy akcjonariuszami będącymi rezydentami i akcjonariuszami niebędącymi rezydentami. Jej zdaniem prawo do odliczenia kosztów nabycia wykupionych akcji stanowi ulgę podatkową, która nie przysługuje akcjonariuszom niebędącym rezydentami. Ta różnica w traktowaniu akcjonariuszy prowadzi do dyskryminacji polegającej na tym, że podobne sytuacje traktowane są odmiennie, podczas gdy obiektywnie sytuacje te nie różnią się w sposób, który mógłby uzasadniać odmienne traktowanie tych dwóch kategorii podatników w tym zakresie.

27 W związku z powyższym Komisja jest zdania, że dyskryminacja wynikająca z ustawy z 1970 r. stanowi sprzeczne z art. 56 WE ograniczenie swobodnego przepływu kapitału. Z postanowienia sądu odsyłającego nie wynika żadna okoliczność, która mogłaby w świetle art. 58 WE uzasadniać takie ograniczenie.

28 Na wstępie należy przywołać utrwalone orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym, o ile podatki bezpośrednie podlegają kompetencji państw członkowskich, o tyle państwa te powinny wykonywać ją z poszanowaniem prawa wspólnotowego (zob. w szczególności wyroki z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-80/94 Wielockx, Rec. str. I-2493, pkt 16 oraz z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Rec. str. I-7477, pkt 19).

29 Odsprzedaż akcji emitentowi, taka jak dokonana przez M. Bouanich, stanowi przepływ kapitału w rozumieniu art. 1 dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu [artykuł ten został uchylony przez traktat podpisany w Amsterdamie] (Dz.U. L 178, str. 5) oraz w rozumieniu

nomenklatury przepływów kapitału zawartej w załączniku I do tej dyrektywy. Nomenklatura ta zachowała walor wskazówki przy definiowaniu pojęcia „przepływ kapitału" (zob. wyroki z dnia 23 września 2003 r. w sprawie C-452/01 Ospelt i Schlössle Weissenberg, Rec. str. I-9743, pkt 7 oraz z dnia 5 lipca 2005 r. w sprawie C-376/03 D., Zb.Orz. str. I-5821, pkt 24). Transakcja taka objęta jest zatem zakresem stosowania zasad wspólnotowych dotyczących swobodnego przepływu kapitału.

30 Artykuł 56 WE zabrania wszelkich ograniczeń w przepływie kapitału między państwami członkowskimi z zastrzeżeniem uzasadnień, o których mowa w art. 58 WE.

31 Aby odpowiedzieć na pytanie pierwsze, należy przede wszystkim zbadać, czy okoliczność, że państwo członkowskie nie przyznaje akcjonariuszom niebędącym rezydentami możliwości odliczenia kosztów nabycia akcji podczas ich wykupu stanowi ograniczenie w przepływie kapitału.

32 Należy tu wskazać, że ustawa z 1970 r. przewiduje odmienne zasady w odniesieniu do akcjonariuszy, którzy nabyli akcje spółki szwedzkiej, w zależności od tego czy są oni rezydentami w Szwecji, czy też nie. Toteż akcjonariusz będący rezydentem w Szwecji jest upoważniony do odliczenia kosztów nabycia akcji przy ich wykupie następującym w przypadku obniżenia kapitału zakładowego, do czego nie jest uprawniony akcjonariusz niebędący rezydentem. Prawo do odliczenia jest zatem ulgą podatkową, z której mogą skorzystać wyłącznie akcjonariusze będący rezydentami.

33 Bezsporne jest, że taka ulga podatkowa stanowi dla beneficjentów zmniejszenie obciążeń podatkowych z tym skutkiem, że opodatkowanie akcjonariuszy niebędących rezydentami, którzy nie mogą skorzystać z takiej ulgi jest wyższe, a zatem ich sytuacja jest mniej korzystna od sytuacji, w jakiej znajdują się akcjonariusze będący rezydentami.

34 Należy stwierdzić, jak wskazał to rzecznik generalny w pkt 33 i 34 opinii, że uregulowanie takie powoduje, iż transgraniczne przepływy kapitału są mniej atrakcyjne i tym samym zniechęca inwestorów, którzy nie mają w Szwecji statusu rezydenta, do zakupu akcji spółek z siedzibą w Szwecji i w konsekwencji ogranicza możliwości pozyskiwania kapitału przez spółki szwedzkie od inwestorów niebędących rezydentami w Szwecji.

35 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że odmowa przyznania akcjonariuszom niebędącym rezydentami odliczenia kosztów nabycia akcji przy ich wykupie stanowi ograniczenie w przepływie kapitału w rozumieniu art. 56 WE.

36 Należy następnie zbadać, czy ograniczenie to można uzasadnić względami, o których mowa w art. 58 ust. 1 WE. Z art. 58 ust. 1 WE w związku z ust. 3 wynika, że państwa członkowskie mogą wprowadzić w swoich uregulowaniach krajowych rozróżnienie pomiędzy podatnikami będącymi rezydentami a podatnikami niebędącymi rezydentami wyłącznie w przypadku, gdy rozróżnienie to nie stanowi arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału.

37 Jak już wskazano w pkt 34 niniejszego wyroku, ustawa z 1970 r. wprowadza rozróżnienie pomiędzy akcjonariuszami będącymi rezydentami a akcjonariuszami niebędącymi rezydentami, przewidując odmienne opodatkowanie kwot uzyskiwanych przez nich z wykupu akcji.

38 Jednakże należy dokonać rozróżnienia między nierównym traktowaniem dozwolonym na podstawie art. 58 ust. 1 lit. a) a arbitralną dyskryminacją zabronioną w ust. 3 tego artykułu. Z orzecznictwa wynika, że aby krajowe uregulowanie podatkowe, takie jak to będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, mogło zostać uznane za zgodne z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego

przepływu kapitału, odmienne traktowanie winno dotyczyć sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne bądź winno być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (zob. wyrok z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. str. I-4071, pkt 43, ww. wyrok w sprawie Manninen, pkt 28 i 29, oraz wyrok z dnia 8 września 2005 r. w sprawie C-512/03 Blanckaert, Zb.Orz. str. I-7685, pkt 42).

39 Należy zatem zbadać, czy różnica w opodatkowaniu akcjonariuszy będących rezydentami i akcjonariuszy niebędącymi rezydentami z tytułu dochodów z wykupu akcji dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne.

40 Należy stwierdzić, że koszty nabycia są bezpośrednio związane z kwotą zapłaconą podczas wykupu akcji tak, że sytuacja rezydentów i podmiotów niebędących rezydentami jest w tym aspekcie porównywalna. Nie występuje tutaj obiektywna różnica, która mogłaby uzasadniać odmienne traktowanie tych dwóch kategorii podatników w tym zakresie.

41 Wobec tego uregulowanie krajowe, takie jak ustawa z 1970 r., stanowi arbitralną dyskryminację akcjonariuszy niebędących rezydentami, ponieważ w sytuacji obiektywnie porównywalnej przewiduje w odniesieniu do nich większe obciążenie podatkowe niż w przypadku akcjonariuszy będących rezydentami.

42 Odnosząc się do innych uzasadnień, o których mowa w art. 58 WE lub w orzecznictwie Trybunału, należy stwierdzić, że nie zostały one powołane.

43 Na pytanie pierwsze należy zatem odpowiedzieć, że art. 56 WE i 58 WE powinny być interpretowane w ten sposób, że sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu,

takiemu jak to w postępowaniu przed sądem krajowym, które przewiduje, że w przypadku obniżenia kapitału zakładowego, kwota uzyskana z wykupu akcji wypłacona akcjonariuszowi niebędącemu rezydentem jest opodatkowywana jak wypłata dywidend, bez prawa do odliczenia kosztów nabycia tych akcji, podczas gdy taka sama kwota wypłacona akcjonariuszowi będącemu rezydentem jest opodatkowywana jak zyski kapitałowe, z prawem do odliczenia kosztów nabycia.

W przedmiocie pytania drugiego

44 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy odpowiedź na pytanie pierwsze byłaby odmienna, w przypadku gdy znajdujący zastosowanie system opodatkowania wynika z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, takiej jak umowa francusko-szwedzka, która ustanawia dla akcjonariuszy niebędących rezydentami pułap opodatkowania dywidend na poziomie niższym od pułapu obowiązującego akcjonariuszy będących rezydentami, oraz który, w wyniku dokonania wykładni tej umowy w świetle komentarza OECD dotyczącego właściwej konwencji modelowej, zezwala na odliczenie wartości nominalnej tych akcji od kwoty ich wykupu.

45 M. Bouanich podkreśla, że na mocy umowy francusko-szwedzkiej Republika Francuska ma wyłączne prawo opodatkowania zysków kapitałowych z wykupu papierów wartościowych. Jej zdaniem podatek pobrany niesłusznie według zasad obowiązujących dla dywidend powinien zostać jej zwrócony w całości.

46 Na poparcie tezy, że przestrzeganie prawa wspólnotowego nie zależy od treści umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między dwoma państwami członkowskimi, Komisja powołuje się na orzecznictwo dotyczące zaliczenia na poczet podatku (wyrok z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie 270/83 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. 2773) i ulg podatkowych (wyrok z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain ZN, Rec. str. I-6161).

47 Komisja jest zdania, że system, taki jak opisany w postępowaniu przed sądem krajowym, obowiązujący na mocy umowy podatkowej i interpretowany w świetle komentarza do Modelowej konwencji podatkowej OECD, jest sprzeczny z art. 56 WE i 58 WE.

48 Należy w tym miejscu zbadać, czy celem dokonania oceny zgodności uregulowania podatkowego z zasadami wspólnotowymi dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, należy uwzględnić umowę francusko-szwedzką. W przypadku odpowiedzi twierdzącej, należy następnie sprawdzić, czy umowa ta eliminuje ograniczenie ustanowionej swobody podstawowej.

49 Należy stwierdzić, że eliminacja podwójnego opodatkowania jest jednym z celów Wspólnoty, którego realizacja leży zgodnie z art. 293 tiret drugie WE w gestii państw członkowskich. W związku z brakiem wspólnotowych przepisów ujednolicających lub harmonizujących, które mają na celu eliminację podwójnego opodatkowania, państwa członkowskie zachowują kompetencję określenia kryteriów opodatkowania dochodu i majątku w celu eliminacji podwójnego opodatkowania, między innymi w drodze umownej. W tym kontekście, w ramach umów dwustronnych państwa członkowskie mają swobodę ustalania reguł kolizyjnych w celu podziału kompetencji podatkowych (zob. wyrok z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-336/96 Gilly, Rec. str. I-2793, pkt 24 i 30; ww. wyroki w sprawie Saint-Gobain ZN, pkt 57, oraz w sprawie D., pkt 52).

50 Jednakże, ów podział kompetencji podatkowych nie pozwala państwom członkowskim na wprowadzenie dyskryminacji, która byłaby sprzeczna z zasadami wspólnotowymi.

51 W celu dokonania interpretacji prawa wspólnotowego, która byłaby użyteczna dla sądu krajowego, Trybunał powinien uwzględnić system podatkowy wynikający z umowy francusko-szwedzkiej, interpretowanej w świetle komentarza do Modelowej konwencji podatkowej OECD, wchodzący w skład ram prawnych

znajdujących zastosowanie w postępowaniu przed sądem krajowym i przedstawiony jako taki przez sąd odsyłający. Do Trybunału nie należy dokonywanie interpretacji prawa krajowego ani badanie jego stosowania w danej sprawie (zob. w szczególności wyroki z dnia 24 października 1996 r. w sprawie C-435/93 Dietz, Rec. str. I-5223, pkt 39, oraz z dnia 30 kwietnia 1998 r. w sprawie C-136/95 Thibault, Rec. str. I-2011, pkt 21).

52 Odnosząc się do skutków podatkowych wynikających z umowy francusko-szwedzkiej, należy podkreślić, że akcjonariusz niebędący rezydentem, taki jak M. Bouanich, na mocy tej umowy interpretowanej w świetle komentarza do Modelowej konwencji podatkowej OECD, jest upoważniony do odliczenia wartości nominalnej akcji od kwoty podlegającej opodatkowaniu w związku z ich wykupem. Różnica podlega zatem opodatkowaniu według stawki podatkowej wynoszącej 15%.

53 Zważywszy na to, że stawka podatkowa dla akcjonariuszy będących rezydentami wynosi 30% kwoty wykupu akcji po odliczeniu kosztów nabycia, należy ustalić czy akcjonariusze ci są traktowani korzystniej od akcjonariuszy niebędących rezydentami. Aby można było dokonać takiego ustalenia niezbędne są informacje dotyczące kosztów nabycia akcji, a także ich wartości nominalnej.

54 Należy tu podkreślić, że ustalenie i ocena faktów nie należy do kompetencji Trybunału, lecz jest kompetencją sądu krajowego (wyroki z dnia 15 listopada 1979 r. w sprawie 36/79 Denkavit, Rec. str. 3439, pkt 12; z dnia 5 października 1999 r. w sprawach połączonych C-175/98 i C-177/98 Lirussi i Bizzaro, Rec. str. I-6881, pkt 37, oraz z dnia 22 czerwca 2000 r. w sprawie C-318/98 Fornasar i in., Rec. str. I-4785, pkt 31).

55 Do sądu odsyłającego należy zatem zbadanie w ramach zawisłego przed nim sporu, czy odliczenie wartości nominalnej i zastosowanie pułapu opodatkowania w wysokości 15% do akcjonariuszy niebędących rezydentami spowoduje traktowanie tych ostatnich w sposób nie mniej korzystny od tego, w jaki traktowani są rezydenci uprawnieni do odliczenia kosztów nabycia i do stosowania stawki podatkowej w wysokości 30%.

56 Na pytanie drugie należy zatem odpowiedzieć, że art. 56 WE i 58 WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu wynikającemu z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, takiej jak umowa francusko-szwedzka, która określa pułap opodatkowania dywidend dla akcjonariuszy niebędących rezydentami na poziomie niższym od pułapu obowiązującego akcjonariuszy będących rezydentami, oraz które poprzez interpretację tej umowy w świetle komentarza do Modelowej konwencji podatkowej OECD, zezwala na odliczenie wartości nominalnej akcji od kwoty ich wykupu, chyba że na podstawie owego uregulowania krajowego akcjonariusze niebędący rezydentami nie są traktowani mniej korzystnie niż akcjonariusze będący rezydentami. Do sądu odsyłającego należy ustalenie, czy sytuacja taka ma miejsce w konkretnym postępowaniu przed sądem krajowym.

W przedmiocie pytania trzeciego

57 Wobec odpowiedzi udzielonych na pytanie pierwsze i drugie udzielenie odpowiedzi na pytanie trzecie stało się zbędne.

W przedmiocie kosztów

58 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 (trzecia izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuły 56 WE i 58 WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu, takiemu jak to w postępowaniu przed sądem krajowym, które przewiduje, że w przypadku obniżenia kapitału zakładowego, kwota uzyskana z wykupu akcji wypłacona akcjonariuszowi niebędącemu rezydentem jest opodatkowywana jak wypłata dywidend, bez prawa do odliczenia kosztów nabycia tych akcji, podczas gdy taka sama kwota wypłacona akcjonariuszowi będącemu rezydentem jest opodatkowywana jak zyski kapitałowe, z prawem do odliczenia kosztów nabycia.**

2) **Artykuły 56 WE i 58 WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu wynikającemu z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, takiej jak umowa między rządem Republiki Francuskiej a rządem Królestwa Szwecji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, podpisana w dniu 27 listopada 1990 r., która określa pułap opodatkowania dywidend dla akcjonariuszy niebędących rezydentami na poziomie niższym od pułapu obowiązującego akcjonariuszy będących rezydentami, oraz które poprzez interpretację tej umowy w świetle komentarza do Modelowej konwencji podatkowej Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, zezwala na odliczenie wartości nominalnej akcji od kwoty ich wykupu, chyba że na podstawie owego uregulowania krajowego akcjonariusze niebędący rezydentami nie są traktowani mniej korzystnie niż akcjonariusze będący rezydentami. Do sądu odsyłającego należy ustalenie, czy sytuacja taka ma miejsce w konkretnym postępowaniu przed sądem krajowym.**

Podpisy