

Sprawa C-303/07

Postępowanie wszczęte przez Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożony przez Korkein hallinto-oikeus)

Swoboda przedsiębiorczości — Dyrektywa 90/435/EWG — Podatek dochodowy od osób prawnych — Wypłata dywidend — Podatek pobierany u źródła od dywidend wypłacanych spółkom niebędącym rezydentami innym niż spółki w rozumieniu tej dyrektywy — Zwolnienie dywidend wypłacanych spółkom będącym rezydentami

Opinia rzecznika generalnego J. Mazáka przedstawiona w dniu 18 grudnia
2008 r. I - 5148
Wyrok Trybunału (pierwsza izba) z dnia 18 czerwca 2009 r. I - 5159

Streszczenie wyroku

*Swobodny przepływ osób — Swoboda przedsiębiorczości — Przepisy podatkowe — Podatek dochodowy od osób prawnych — Opodatkowanie dywidend
(art. 43 WE, 48 WE; dyrektywa Rady 90/435, art. 2 lit. a))*

Artykuły 43 WE i 48 WE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie ustawodawstwu państwa członkowskiego zwalniającemu od podatku pobieranego u źródła dywidendy wypłacane przez spółkę zależną będącą rezydentem tego państwa spółce akcyjnej mającej siedzibę w tym samym państwie, lecz obejmującemu tym podatkiem pobieranym u źródła podobne dywidendy wypłacane spółce dominującej będącej spółką inwestycyjną o zmiennym kapitale (SICAV) i rezydentem w innym państwie członkowskim, która ma formę prawną nieznaną prawu pierwszego państwa, nie jest wymieniona w wykazie spółek podlegających zakresowi art. 2 lit. a) dyrektywy 90/435 w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, zmienionej dyrektywą 2003/123, i zwolniona jest od podatku dochodowego zgodnie z ustawodawstwem drugiego państwa członkowskiego.

W istocie taka odmienność traktowania pod względem podatkowym dywidend pomiędzy spółkami dominującymi w zależności od miejsca ich siedziby stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości, co do zasady zakazane przez art. 43 WE i 48 WE, ponieważ czyni ona mniej atrakcyjnym korzystanie ze swobody przedsiębiorczości przez spółki mające siedzibę w innych państwach członkowskich, które w konsekwencji mogłyby zrezygnować z nabycia, utworzenia lub utrzymania spółki zależnej w państwie członkowskim, które przyjęło tę odmienność traktowania.

Niewątpliwie w odniesieniu do środków przewidzianych przez państwo członkowskie w celu zapobiegania lub łagodzenia opodatkowania kaskadowego bądź podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym zysków wypłacanych przez spółkę będącą

rezydentem, akcjonariusze otrzymujący te zyski będący rezydentami niekoniecznie znajdują się w sytuacji porównywalnej z sytuacją akcjonariuszy otrzymujących zyski, którzy są rezydentami innego państwa członkowskiego. Jednakże od chwili, gdy państwo członkowskie jednostronnie bądź w drodze umowy obejmuje podatkiem dochodowym nie tylko akcjonariuszy będących rezydentami, lecz także akcjonariuszy niebędących rezydentami, w odniesieniu do dywidend, które otrzymują oni od spółki będącej rezydentem, sytuacja akcjonariuszy niebędących rezydentami upodabnia się do sytuacji akcjonariuszy będących rezydentami. W konsekwencji, skoro państwo członkowskie postanowiło chronić spółki dominujące będące rezydentami przed opodatkowaniem kaskadowym zysków wypłacanych przez spółkę zależną będącą rezydentem, powinno rozszerzyć ten środek na spółki dominujące niebędące rezydentami znajdujące się w porównywalnej sytuacji z uwagi na to, że analogiczne opodatkowanie obejmujące te spółki niebędące rezydentami wynika z wykonywania jego kompetencji podatkowych wobec tych ostatnich.

Okoliczność, iż w prawie krajowym nie istnieje typ spółek mających formę prawną taką samą jak SICAV będąca rezydentem innego państwa członkowskiego, nie może sama w sobie uzasadnić odmiennego traktowania, jako że pozbawiałoby to swobodę przedsiębiorczości wszelkiej skuteczności (effet utile) wobec faktu, iż prawo spółek państw członkowskich nie jest całkiem zharmonizowane na poziomie wspólnotowym. Ponadto okoliczność dotycząca braku opodatkowania dochodów SICAV w państwie członkowskim, którego jest rezydentem, nie wprowadza między nią a spółką akcyjną będącą rezydentem różnicy uzasadniającej odmiennie traktowanie w zakresie pobierania podatku u źródła od dywidend otrzymanych przez te dwie kategorie spółek, ponieważ państwo członkowskie spółki wypłacającej postanowi-

ło nie wykonywać swoich kompetencji podatkowych w zakresie takich dochodów, gdy otrzymują je spółki będące rezydentami. Ponadto nie jest również trafny argument, zgodnie z którym z uwagi na okoliczność, iż państwo członkowskie nie opodatkowuje dochodów SICAV, do opodatkowania kaskadowego dochodzi nie na poziomie spółki, lecz na poziomie akcjonariuszy, zaś państwo członkowskie, w którym są oni rezydentami, powinno go unikać, ponieważ to właśnie dane państwa członkowskie, obejmując podatkiem pobieranym u źródła dochody, które zostały już opodatkowane na poziomie spółki wypłacającej dywidendy, tworzy opodatkowanie kaskadowe, któremu to państwo członkowskie postanowiło zapobiegać w zakresie dywidend wypłacanych spółkom będącym rezydentami. W tych okolicznościach różnice występujące między zagraniczną SICAV a spółką akcyjną prawa krajowego nie są wystarczające, aby wprowadzić obiektywne rozróżnienie pod względem zwolnienia od podatku pobieranego u źródła od otrzymanych dywidend.

Taki system podatkowy nie może być uzasadniony względami związanymi z zapobieganiem unikaniu opodatkowania, ponieważ nie dotyczy on konkretnie czysto sztucznych struktur, utworzonych w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych wyłącznie w celu unikania podatku należnego z tytułu zysków osiągniętych z działalności na terytorium

krajowym. W odniesieniu do argumentu odnoszącego się do konieczności zapewnienia zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych, skoro państwo członkowskie zdecydowało się, by nie obejmować podatkiem mających siedzibę na jego terytorium spółek otrzymujących dywidendy w zakresie tego typu dochodów, to nie może powoływać się na konieczność zapewnienia zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi w celu uzasadnienia opodatkowania spółek otrzymujących dywidendy mających siedzibę w innym państwie członkowskim. Ograniczenia swobody przedsiębiorczości ustanowionego przez omawiane uregulowania nie można również uzasadnić koniecznością zachowania spójności systemu podatkowego. W istocie, ponieważ zwolnienie od podatku pobieranego u źródła od dywidend nie jest uzależnione od tego, czy dywidendy otrzymane przez spółkę akcyjną są przez nią następnie wypłacane oraz czy ich opodatkowanie u posiadaczy akcji tej spółki pozwala wyrównać zwolnienie od podatku pobieranego u źródła, między zwolnieniem od podatku pobieranego u źródła a opodatkowaniem wspomnianych dywidend jako dochodów posiadaczy akcji spółki akcyjnej nie występuje bezpośredni związek.

(por. pkt 41–44, 50, 51, 54–56, 65–67, 73–76; sentencja)