

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 11 listopada 2010 r.¹

Spis treści

I — Wprowadzenie	I - 311
II — Prawo austriackie	I - 312
III — Okoliczności faktyczne i pytania prejudycjalne	I - 314
IV — Ocena prawna	I - 318
A — W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego w sprawie Haribo	I - 318
1. Uwagi wstępne	I - 319
2. Istnienie ograniczenia	I - 320
3. Uzasadnienie	I - 321
a) Porównywalność pod względem ryzyka podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym	I - 321
b) Porównywalność pod względem stosowanej metody unikania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym	I - 322
4. Proporcjonalność	I - 325
a) Odpowiedni i niezbędny charakter	I - 325
b) Wniosek częściowy	I - 329
c) Spójna realizacja celów	I - 329
5. Wniosek	I - 331
B — W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego w sprawie Haribo	I - 331

1 — Język oryginału: niemiecki.

1.	Dopuszczalność pytania	I - 331
2.	Odpowiedź na pytanie	I - 333
a)	Ograniczenie	I - 333
b)	Uzasadnienie	I - 334
c)	Proporcjonalność	I - 335
d)	Wniosek	I - 338
C —	W przedmiocie trzeciego pytania prejudycjalnego w sprawie Haribo	I - 338
1.	Ograniczenie	I - 338
2.	Uzasadnienie	I - 339
a)	Cechy szczególne relacji z państwami trzecimi	I - 339
b)	Poszczególne względy uzasadniające	I - 341
i)	Podział władztwa podatkowego	I - 341
ii)	Wzajemność	I - 343
iii)	Kontrola podatkowa	I - 344
c)	Wniosek	I - 345
D —	W przedmiocie pytań prejudycjalnych 4, 4.1 oraz 4.2 w sprawie Haribo	I - 345
E —	W przedmiocie obu pytań prejudycjalnych w sprawie Österreichische Salinen	I - 347
1.	Dopuszczalność pytań	I - 348
2.	Odpowiedź na pytania prejudycjalne	I - 348
V —	Wnioski	I - 352

I – Wprowadzenie

1. Przedmiot niniejszych spraw ponownie stanowi opodatkowanie dywidend zagranicznych. Austriackie prawo o podatku dochodowym od osób prawnych zawiera przepisy, które mają na celu unikanie podwójnego opodatkowania podatkiem od osób prawnych zysków przedsiębiorstw wypłacanych w postaci dywidend, najpierw na poziomie spółki wypłacającej dywidendy, a następnie na poziomie spółki otrzymującej. W przypadku dywidend krajowych takiemu podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym zapobiega się w ten sposób, że dywidendy te są zwolnione od podatku dochodowego od osób prawnych na poziomie spółki otrzymującej. Z kolei w przypadku dywidend zagranicznych od wysokości udziału, uprzedniego obciążenia podatkiem i pochodzenia zależy przyznanie zwolnienia, samo zaliczenie zagranicznego podatku dochodowego od osób prawnych lub w ogóle niestosowanie żadnej z tych metod.

Unii Europejskiej, tzn. dywidend z tytułu udziałów mniejszych niż 10%, wydaje się, że do zwolnienia lub zaliczenia zwykle nie dochodzi z tego względu, że podmiotowi otrzymującemu dywidendy nie udaje się przedstawić wymaganych informacji dotyczących uprzedniego obciążenia zagranicznym podatkiem dochodowym od osób prawnych. Zatem w takich przypadkach dochodzi jednak do podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym. Ponadto w sytuacji gdy dywidenda portfelowa pochodzi z państwa będącego stroną porozumienia EOG niebędącego państwem członkowskim Unii Europejskiej, przyjmuje się warunek istnienia szerokiej wzajemnej pomocy administracyjnej i egzekucyjnej. W odniesieniu do dywidend portfelowych pochodzących z państw trzecich nie przewidziano a priori unikania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym. Należy zbadać, w jakim zakresie to szczególne traktowanie zagranicznych dywidend portfelowych jest zgodne ze swobodnym przepływem kapitału. Chodzi przy tym ponownie o kwestię równowagi metody zwolnienia i metody zaliczenia², o ewentualne cechy szczególne przepływu kapitału do i z państw trzecich³, jak również o kwestię proporcjonalności ograniczeń, w przypadku gdy ich podstawą są założenia, które wprawdzie mogą być uzasadnione, jednak nie są realizowane w sposób spójny⁴.

2. W przypadku dywidend portfelowych pochodzących z innych państw członkowskich

2 — Zobacz w tym zakresie wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Zb.Orz. s. I-11753, pkt 33–74.

3 — Zobacz w tym zakresie wyrok z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-101/05 A, Zb.Orz. s. I-11531; ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 17 i nast.

4 — Zobacz w tym zakresie wyroki: z dnia 10 marca 2009 r. w sprawie C-169/07 *Hartlauer*, Zb.Orz. s. I-1721, pkt 55; z dnia 8 września 2009 r. w sprawie C-42/07 *Liga Portuguesa de Futebol Profissional i Bwin International*, Zb.Orz. s. I-7633, pkt 61; z dnia 6 października 2009 r. w sprawie C-153/08 *Komisja przeciwko Hiszpanii*, Zb.Orz. s. I-9735, pkt 38; z dnia 8 września 2010 r. w sprawach połączonych C-316/07, od C-358/07 do C-360/07, C-409/07 i C-410/07, *Markus Stoß i in.*, Zb.Orz. s. I-8069, pkt 106; a także w sprawie C-46/08 *Carmen Media Group*, Zb.Orz. s. I-8149, pkt 68.

II – Prawo austriackie

(Dz.U. L 255, s. 6) i która nie jest objęta zakresem pkt 7.

3. Paragraf 10 Körperschaftsteuergesetz 1988 (ustawy z 1988 r. o podatku dochodowym od osób prawnych)⁵, zmienionej Budgetbegleitgesetz 2009 (ustawą finansową z 2009 r.)⁶, (zwanej dalej „KStG”), który jest zatytułowany „Zwolnienie dochodów z tytułu udziałów kapitałowych i udziałów międzynarodowych” i zgodnie z § 26c pkt 16 lit. b) KStG znajduje zastosowanie do wszystkich trwających postępowań w sprawie opodatkowania, ma następujące brzmienie:

„1. Dochody z tytułu udziałów kapitałowych są zwolnione od podatku dochodowego od osób prawnych. Dochodami z tytułu udziałów kapitałowych są:

- 1) wszelkiego rodzaju zyski z udziałów kapitałowych w krajowych spółkach kapitałowych lub krajowych spółdzielniach mających cel zarobkowy w postaci akcji lub udziałów.

[...]

- 5) zyski z udziałów kapitałowych w rozumieniu pkt 1–4 w spółce niebędącej rezydentem, która spełnia określone w załączniku 2 do Einkommensteuergesetz 1988 [ustawy z 1988 r. o podatku dochodowym] przesłanki art. 2 dyrektywy Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r.

- 6) zyski z udziałów kapitałowych w rozumieniu pkt 1–4 z w spółce państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, która jest porównywalna z krajowymi podmiotami objętymi zakresem § 7 ust. 3 i której państwo siedziby zawarło pełne porozumienie o wzajemnej pomocy administracyjnej i egzekucyjnej, jeśli nie jest objęta zakresem pkt 7.

- 7) wszelkiego rodzaju zyski z udziałów międzynarodowych w rozumieniu ust. 2.

2. Udziały międzynarodowe występują wtedy, gdy zostanie wykazane, że podatnicy objęci zakresem § 7 ust. 3 lub inne spółki zagraniczne podlegające nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, które są porównywalne z krajowymi podatnikami objętymi zakresem § 7 ust. 3, w nieprzerwanym okresie przynajmniej jednego roku posiadają w formie udziałów kapitałowych przynajmniej 1/10 kapitału

- 1) w spółkach zagranicznych, które są porównywalne z krajowymi spółkami kapitałowymi,

- 2) w innych spółkach zagranicznych, które spełniają określone w załączniku 2 do Einkommensteuergesetz 1988 przesłanki art. 2 dyrektywy

⁵ — BGBl. nr 401.

⁶ — BGBl. I nr 52.

Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. (Dz.U. L 255, s. 6) w wersji obowiązującej w danym czasie.

Wyżej wymieniony okres jednego roku nie obowiązuje w odniesieniu do udziałów, które zostały nabyte w ramach podwyższenia kapitału, jeżeli nie podwyższyły one procentowej wielkości udziału.

[...]

4. W drodze odstępstwa od ust. 1 pkt 7 zyski z udziałów międzynarodowych oraz zyski i straty ze zbycia oraz inne zmiany wartości udziałów międzynarodowych w rozumieniu ust. 2 nie są zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych według poniższych uregulowań, jeżeli istnieją przyczyny, dla których minister ds. finansów tak postanowi w drodze rozporządzenia w celu zapobiegania oszustwom podatkowym i nadużyciom [§ 22 Bundesabgabenordnung (federalnej ordynacji podatkowej)]. Istnienie takich przyczyn może być przyjęte w szczególności wtedy, gdy:
 - 1) główna działalność spółki niebędącej rezydentem polega pośrednio lub bezpośrednio na osiągnięciu dochodów z odsetek, przeniesienia ruchomych dóbr materialnych i niematerialnych oraz zbycia udziałów; oraz
 - 2) dochód spółki niebędącej rezydentem w zakresie ustalenia podstawy wymiaru lub w zakresie stawek podatkowych nie podlega żadnemu podatkowi zagranicznemu porównywalnemu z austriackim podatkiem dochodowym od osób prawnych.
5. W drodze odstępstwa od ust. 1 pkt 5 i 6 udziały w zyskach nie są zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych, jeśli zachodzi jedna z następujących przesłanek:
 - 1) spółka niebędąca rezydentem faktycznie nie podlega za granicą, bezpośrednio ani pośrednio, żadnemu podatkowi porównywalnemu z austriackim podatkiem dochodowym od osób prawnych;
 - 2) zyski spółki niebędącej rezydentem za granicą podlegają podatkowi porównywalnemu z austriackim podatkiem dochodowym od osób prawnych, którego stawka znajdująca zastosowanie jest ponad 10 punktów procentowych niższa niż austriacki podatek dochodowy od osób prawnych wynikający z § 22 ust. 1;
 - 3) spółka niebędąca rezydentem jest za granicą przedmiotem całkowitego zwolnienia podmiotowego lub przedmiotowego. Nie uwzględnia się przy tym zwolnienia w rozumieniu ust. 1 i 3.
6. W przypadkach, o których mowa w ust. 4 i 5, w odniesieniu do zysków zwolnienie z podatku zagranicznego

odpowiadającego [austriackiemu] podatкови dochodowemu od osób prawnych jest dokonywane w następujący sposób: podatek zagraniczny, który należy uważać za podatek naliczony i pobrany obejmujący podział [zysków], jest zaliczany na wniosek na poczet tego krajowego podatku dochodowego od osób prawnych, który przypada na wszelkiego rodzaju zyski z udziałów międzynarodowych. Przy ustalaniu dochodów podatek zagraniczny podlegający zaliczeniu należy doliczyć do wszelkiego rodzaju zysków z udziałów zagranicznych”.

4. Zdaniem sądu krajowego w celu wykazania podatku zagranicznego w ramach metody zaliczenia nadal stosuje się wydane przez federalne ministerstwo finansów zawiadomienie⁷ dotyczące wcześniej obowiązującego stanu prawnego. Zgodnie z tym zawiadomieniem w celu skorzystania z zaliczenia podatku dochodowego od osób prawnych podatnik powinien złożyć oświadczenie zawierające następujące informacje:

- dokładne określenie spółki dokonującej wypłat, której udziały posiada;
- dokładne informacje dotyczące ilości posiadanych udziałów;
- dokładne informacje dotyczące stawki opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, któremu podlega spółka dokonująca wypłat w państwie

siedziby. W przypadku gdy spółka ta nie jest objęta systemem zwykłego opodatkowania w państwie siedziby, (w tym znaczeniu, że na przykład objęta jest korzystniejszą stawką podatkową, podlega zwolnieniu na podstawie przesłanek podmiotowych lub znacznym zwolnieniem bądź obniżkom podatku na podstawie przesłanek przedmiotowych) należy określić rzeczywiście zastosowaną stawkę podatkową;

- informacje dotyczące przypadającej na spółkę kwoty zagranicznego podatku dochodowego od osób prawnych, którego wysokość obliczona jest na podstawie wyżej wymienionych kryteriów;
- dokładne informacje dotyczące rzeczywiście pobranej stawki podatku u źródła, ograniczonej poprzez stawkę podatku u źródła przewidzianą w odpowiedniej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania;
- obliczenie podatku podlegającego zaliczeniu.

III – Okoliczności faktyczne i pytania prejudycjalne

5. Österreichische Salinen AG (zwana dalej „Österreichische Salinen”), spółka kapitałowa

7 — BMF-010216/0090-VI/6/2008.

prawa austriackiego z siedzibą w Austrii, poniosła w 2002 r. stratę z tytułu dochodów z działalności operacyjnej. W tym roku podatkowym uzyskała ona dochody z udziałów w krajowych funduszach inwestycyjnych, na które składały się również dywidendy wypłacane przez zagraniczne spółki kapitałowe z siedzibą w państwach członkowskich Unii Europejskiej i w państwach trzecich. Na podstawie wówczas obowiązującej wersji KStG właściwy Finanzamt (urząd skarbowy) zwolnił z podatku dywidendy krajowe, jednak odmówił zwolnienia w odniesieniu do dywidend zagranicznych z udziałów nieprzekraczających 25%.

6. Unabhängiger Finanzsenat (niezależna izba ds. skarbowych), do którego wpłynęła skarga na decyzję podatkową, postrzegał w tym nieuzasadnione ograniczenie swobodnego przepływu kapitału i stosując analogicznie przepis dotyczący dywidend krajowych, uznał dywidendy zagraniczne za dochody zwolnione z podatku, przy czym nie zaliczył podatku pobieranego u źródła.

7. Verwaltungsgerichtshof (trybunał administracyjny), do którego wpłynęło odwołanie wniesione przez Finanzamt, nie zgodził się z powyższym rozstrzygnięciem. W wyroku z dnia 17 kwietnia 2008 r. Verwaltungsgerichtshof potwierdził wprawdzie nieuzasadnione ograniczenie swobody przepływu

kapitału, niemniej jednak uznał, że spośród wielu rozwiązań zgodnych z prawem wspólnotowym należy wybrać to, które w najmniejszym stopniu ingeruje w system przyjęty przez ustawodawcę austriackiego. Takim rozwiązaniem jest metoda zaliczenia, bowiem przy opodatkowaniu za granicą według niższej stawki tylko ona prowadzi do opodatkowania w takiej samej wysokości jak opodatkowanie dywidend krajowych. Zdaniem Verwaltungsgerichtshof ustawodawca sam wyraził taką wolę, wyraźnie przyjmując metodę zaliczenia w odniesieniu do udziałów w spółkach zagranicznych, które nie wykonują działalności operacyjnej. Będące przedmiotem niniejszej sprawy mniejszościowe udziały w spółkach zagranicznych za pośrednictwem funduszu inwestycyjnego również nie stanowią działalności operacyjnej. Z tego względu zamiast metody zwolnienia należy stosować metodę zaliczenia, którą Trybunał uznał co do zasady za równoważną. Spór znajduje się obecnie w stadium postępowania kontynuowanego przed sądem krajowym.

8. W roku podatkowym 2001 Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH (zwana dalej „Haribo”), również spółka kapitałowa prawa austriackiego mająca siedzibę w Austrii, uzyskała dochody z udziałów w krajowym funduszu inwestycyjnym obejmujące dywidendy z państw członkowskich Unii Europejskiej i z państw trzecich. W oparciu o ówczesny stan prawny właściwy urząd skarbowy odmówił zwolnienia z podatku dywidend wypłacanych przez spółki kapitałowe niebędące rezydentami. Od tej decyzji Haribo wniosła skargę do sądu krajowego.

9. W rozstrzygnięciach z dnia 29 września 2008 r., które wpłynęły do Trybunału w dniu 3 października 2008 r., Unabhängiger Finanzsenat zwrócił się do Trybunału z szeregiem pytań prejudycjalnych dotyczących KStG w brzmieniu nadanym przez BGBl. 797/1996 bądź 161/2005. Ze w związku z zmianą KStG w 2009 r. Trybunał zwrócił się do sądu krajowego na podstawie art. 104 § 5 regulaminu postępowania o dostarczenie wyjaśnień, wskutek czego w piśmie z dnia 30 października 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 3 listopada 2009 r., sąd krajowy przeformułował pytania.

10. Obecnie w sprawie C-436/08 (zwanej „sprawą Haribo”) pytania prejudycjalne brzmią następująco:

„1) Czy prawo wspólnotowe stoi na przeszkodzie temu, że zwolnienie z podatku zagranicznych dywidend portfelowych z państw będących stronami porozumienia EOG jest uzależnione od istnienia porozumienia o wzajemnej pomocy administracyjnej i egzekucyjnej, chociaż zwolnienie dywidend z udziałów międzynarodowych (również w odniesieniu do dywidend od spółek mających siedzibę w państwach trzecich, a nawet przy przejściu na metodę zaliczenia) nie jest uzależnione od tych warunków?

2) Czy prawo wspólnotowe stoi na przeszkodzie stosowaniu metody zaliczenia do zagranicznych dywidend portfelowych

z państw Unii Europejskiej lub państw będących stronami porozumienia EOG, jeżeli nie są spełnione przesłanki zastosowania metody zwolnienia, chociaż posiadacz udziałów nie ma możliwości lub praktycznie nie jest w stanie przedstawić ani dowodu spełnienia przesłanek zastosowania metody zwolnienia (porównywalne opodatkowanie, wysokość zagranicznej stawki podatku, brak zwolnień podmiotowych lub przedmiotowych osoby prawnej niebędącej rezydentem), ani danych niezbędnych do zaliczenia zagranicznego podatku dochodowego od osób prawnych?

3) Czy prawo wspólnotowe sprzeciwia się temu, że w odniesieniu do dochodów z udziałów kapitałowych w osobach prawnych mających siedzibę w państwach trzecich ustawa nie przyznaje ani zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych, ani zaliczenia zapłaconego podatku dochodowego od osób prawnych, w przypadku gdy wysokość udziałów wynosi poniżej 10% (25%), podczas gdy dochody z tytułu udziałów kapitałowych w osobach prawnych będących rezydentami są zwolnione z opodatkowania niezależnie od wysokości udziałów?

4) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie trzecie: czy prawo wspólnotowe sprzeciwia się stosowaniu przez organ krajowy metody zaliczenia w celu uniknięcia dyskryminacji udziałów w osobach prawnych mających siedzibę w państwach trzecich, ze względu na to, że to rozwiązanie zgodnie z orzeczeniem austriackiego Verwaltungsgerichtshof

najbardziej odpowiada (hipotetycznej) woli ustawodawcy, przy czym dowód poprzedniego obciążenia podatkiem (dochodowym od osób prawnych) za granicą ze względu na niewielką wysokość udziałów jest niemożliwy albo niewspółmiernie utrudniony, a zwykle niezastosowanie tego progu udziałów w wysokości 10% (25%) o skutku dyskryminującym prowadziłyby do zwolnienia z podatku udziałów w osobach prawnych mających siedzibę w państwach trzecich?

w państwach trzecich, jeżeli wysokość udziałów nie przekracza progu 10% (25%), chociaż zaliczenie podatku – przewidzianewkonkretnychwypadkach– w przypadku dochodów z tytułu udziałów kapitałowych od osób prawnych mających siedzibę w państwach trzecich przekraczających ten próg nie jest uzależnione od istnienia pełnego porozumienia o wzajemnej pomocy administracyjnej i egzekucyjnej?”

11. Obecnie w sprawie C-437/08 (zwanej „sprawą Österreichische Salinen”) pytania prejudycjalne brzmią następująco:

4.1) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie czwarte: czy prawo wspólnotowe sprzeciwia się odmowie zwolnienia dochodów z tytułu udziałów kapitałowych w osobach prawnych mających siedzibę w państwach trzecich, jeżeli wysokość udziałów nie przekracza progu 10% (25%), chociaż zwolnienie dochodów w przypadku udziałów przekraczających ten próg nie jest uzależnione od istnienia pełnego porozumienia o wzajemnej pomocy administracyjnej i egzekucyjnej?

„1) Czy prawo wspólnotowe sprzeciwia się obowiązkowi stosowania metody zaliczenia do dywidend zagranicznych w przypadku zmiany metody, chociaż nie jest dopuszczalne jednoczesne przeniesienie zaliczenia na lata kolejne ani udzielenie ulgi podatkowej w roku podatkowym, w którym osiągnięto stratę w odniesieniu do podlegającego zaliczeniu podatku dochodowego od osób prawnych lub podlegającego zaliczeniu podatku u źródła?

4.2) W przypadku odpowiedzi przeczącej na pytanie czwarte: czy prawo wspólnotowe sprzeciwia się odmowie zaliczenia zagranicznego podatku dochodowego od osób prawnych w odniesieniu do dochodów z tytułu udziałów kapitałowych w osobach prawnych mających siedzibę

2) Czy prawo wspólnotowe sprzeciwia się stosowaniu metody zaliczenia do dywidend z państw trzecich, ponieważ według orzeczenia austriackiego Verwaltungsgerichtshof rezultat ten jest najbliższy (hipotetycznej) woli ustawodawcy, chociaż

nie jest dopuszczalne jednoczesne przeniesienie zaliczenia na lata kolejne ani udzielenie ulgi podatkowej w roku podatkowym, w którym osiągnięto stratę?”

12. Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 16 stycznia 2009 r. obie sprawy zostały połączone dla celów procedury pisemnej i ustnej oraz dla celów wydania wyroku.

13. W postępowaniu przed Trybunałem uczestniczyły Haribo, rząd austriacki, niemiecki, włoski, niderlandzki i fiński oraz rząd Zjednoczonego Królestwa i Komisja Europejska, przy czym rząd włoski i rząd fiński przedstawiły jedynie uwagi na piśmie.

IV – Ocena prawna

14. Drugie pytanie prejudycjalne w sprawie Haribo podnosi zasadniczą kwestię równoważności metody zwolnienia i metody zaliczenia jako metod unikania podwójnego opodatkowania dywidend w wymiarze ekonomicznym. W przypadku stwierdzenia takiej równoważności niezależnie od braku możliwości przedstawienia dowodu na wysokość podlegającego zaliczeniu zagranicznego

podatku dochodowego od osób prawnych, nic nie stałoby na przeszkodzie jedynie warunkowemu zwolnieniu od podatku dywidend portfelowych pochodzących z państw członkowskich UE lub państw EOG, a w pozostałym zakresie stosowaniu w odniesieniu do nich metody zaliczenia, podczas gdy krajowe dywidendy portfelowe są zawsze zwolnione od podatku dochodowego od osób prawnych. Jako że odpowiedź na to pytanie może mieć wpływ na odpowiedzi na pozostałe pytania prejudycjalne, należy w pierwszym rzędzie dokonać analizy tego pytania.

A – W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego w sprawie Haribo

15. W drugim pytaniu prejudycjalnym w sprawie Haribo sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy art. 56 ust. 1 WE⁸ sprzeciwia się temu, że spółki krajowe objęte są co do zasady obowiązkiem zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych naliczanego od dywidend portfelowych pochodzących z innych państw członkowskich UE lub państw EOG z tego względu, że nie mają one możliwości lub nie są w stanie dostarczyć informacji dotyczących uprzedniego obciążenia zagranicznym podatkiem dochodowym od osób prawnych wymaganych w celu skorzystania ze zwolnienia bądź co najmniej zaliczenia podatku, podczas gdy krajowe dywidendy portfelowe są zawsze zwolnione z podatku.

8 — Obecnie, po wejściu w życie traktatu z Lizbony, art. 63 TFUE. Jednakże ze względu na to, że postępowanie przed sądem krajowym dotyczy lat podatkowych 2001 i 2002, w dalszej części opinii powoływane będą artykuły traktatu WE.

1. Uwagi wstępne

16. Zgodnie z wyrokiem w sprawie *Test Claimants In the FII Group Litigation*⁹ państwo członkowskie, które w odniesieniu do dywidend krajowych stosuje system zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym, powinno traktować w taki sam sposób dywidendy zagraniczne.

17. Nie budzi zasadniczych wątpliwości Trybunału, że w odniesieniu do dywidend krajowych stosuje się metodę zwolnienia, podczas gdy w odniesieniu do dywidend zagranicznych stosuje się metodę zaliczenia. Obie metody uważa on za równoważne, o ile stawka podatkowa stosowana do dywidend zagranicznych nie jest wyższa od stawki podatkowej stosowanej do dywidend krajowych oraz o ile kwota zapłacona za granicą zostanie zaliczona do wysokości podatku krajowego¹⁰.

18. Trybunał uznał wprawdzie, że w porównaniu do systemu zwolnienia system zaliczenia nakłada na podatników dodatkowe obciążenia administracyjne, bowiem kwota rzeczywiście zapłaconego podatku w państwie siedziby przez spółkę dokonującą

wypłat musi zostać wykazana. Jednakże nie stanowi to niedopuszczalnego odmiennego traktowania, bowiem te szczególne obciążenia administracyjne są nieodłącznym elementem funkcjonowania systemu ulgi podatkowej¹¹.

19. Z powyższego wyroku nie wynika, na jakim poziomie analizy Trybunał doszedł do tego wniosku – w ramach badania, czy w ogóle zachodzi ograniczenie swobody przepływu kapitału¹², w ramach badania, czy sytuacje są porównywalne lub odmierne traktowanie jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego, czy też w ramach oceny proporcjonalności.

20. Niemniej jednak poziom analizy odgrywa istotną rolę dla oceny słuszności ewentualnej równoważności metody zaliczenia i metody zwolnienia. W przypadku bowiem gdyby stwierdził Trybunał, że dodatkowe obciążenia administracyjne należą do istoty metody zaliczenia, należało interpretować w ten sposób, że ten nierozzerwalny związek wyklucza już wystąpienie ograniczenia swobody przepływu kapitału, to taka interpretacja lekceważyłaby konsekwencje, do jakich może prowadzić w praktyce metoda zaliczenia.

⁹ — Wyżej wymieniony w przypisie 2, pkt 72.

¹⁰ — Wyżej wymieniony w przypisie 2 wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 57, 60; postanowienie z dnia 23 kwietnia 2008 r. w sprawie C-201/05 *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, Zb.Orz. s. I-2875, pkt 43.

¹¹ — Wyżej wymieniony w przypisie 2 wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 53, 60.

¹² — Bądź swoboda przedsiębiorczości.

21. Zgodnie z ustaleniami sądu krajowego w niniejszych sprawach, w których Haribo i Österreichische Salinen otrzymywały za pośrednictwem krajowych funduszy inwestycyjnych zagraniczne dywidendy portfelowe, przedstawienie informacji dotyczących podatku zapłaconego za granicą jest niemożliwe bądź prawie niemożliwe. Wśród uczestników postępowania wzbudziło to wiele kontrowersji, jednakże sam Trybunał nie jest w stanie dokonać oceny tej okoliczności faktycznej. W końcu na sądzie krajowym spoczywa obowiązek dokonania koniecznych ustaleń. Do Trybunału należy co do zasady dokonanie żądanej wykładni w oparciu o ustalenia sądu krajowego¹³.

2. Istnienie ograniczenia

22. W pierwszej kolejności należy zatem zbadać, czy sporne uregulowanie prowadzi do co do zasady zakazanego ograniczenia swobody przepływu kapitału. Do zakazanych w art. 56 ust. 1 WE środków stanowiących ograniczenia w przepływie kapitału zaliczają się te, które mogą zniechęcić osoby niebędące

rezydentami do dokonania inwestycji w danym państwie członkowskim lub które mogą zniechęcić rezydenta tego państwa członkowskiego do dokonywania inwestycji w innym państwie¹⁴.

23. Jako że nawet ograniczenia o nikłym zakresie lub niewielkim znaczeniu objęte są zakazem ograniczeń¹⁵, reprezentuję stanowisko, że w każdym razie w okolicznościach przedstawionych w niniejszej sprawie przez sąd krajowy nie będzie można uniknąć stwierdzenia ograniczenia swobodnego przepływu kapitału zasadniczo zakazanego na mocy art. 56 ust. 1 WE.

24. W odróżnieniu bowiem od krajowych dywidend portfelowych stosowanie metody zwolnienia w odniesieniu do dywidend portfelowych pochodzących z innych państw członkowskich UE lub państw EOG uzależnione jest od spełnienia określonych przesłanek, przy których braku należy stosować metodę zaliczenia, mimo że udziałowiec nie ma możliwości lub praktycznie nie jest w stanie przedstawić dowodu spełnienia tych przesłanek, ani danych niezbędnych do zaliczenia zagranicznego podatku dochodowego od osób prawnych. Zatem ze względu na to, że mimo dokonanego opodatkowania zysków

13 — Wyroki: z dnia 13 listopada 2003 r. w sprawie C-153/02 Neri, Rec. s. I-13555, pkt 35; z dnia 2 października 2008 r. w sprawie C-360/06 Heinrich Bauer Verlag, Zb.Orz. s. I-7333, pkt 15; z dnia 29 stycznia 2009 r. w sprawach połączonych od C-278/07 do C-280/07 Josef Vossing Schlacht-, Kühl- und Zerlegebetrieb, Zb.Orz. s. I-457, pkt 16.

14 — Wyroki: z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-513/03 van Hilten-van der Heijden, Zb.Orz. s. I-1957, pkt 44; z dnia 25 stycznia 2007 r. w sprawie C-370/05 Festersen, Zb.Orz. s. I-1129, pkt 24; ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie A, pkt 40.

15 — Wyroki: z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, Rec. s. I-2409, pkt 43; z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-170/05 Denkavit Internationaal i Denkavit France, Zb.Orz. s. I-11949, pkt 50; z dnia 1 lipca 2010 r. w sprawie C-233/09 Dijkman i Dijkman-Lavaleije, Zb.Orz. s. I-6649, pkt 42.

spółek za granicą zwykle dochodzi do pełnego opodatkowania podatkiem krajowym dywidend zagranicznych, nabywanie bądź posiadanie zagranicznych udziałów portfelowych jest dla inwestora będącego rezydentem mniej atrakcyjne niż nabywanie lub posiadanie udziałów krajowych.

z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, odmienne traktowanie winno dotyczyć sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, bądź winno być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego¹⁶.

3. Uzasadnienie

a) Porównywalność pod względem ryzyka podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym

25. W dalszej kolejności należy zbadać, czy jednak powyższe ograniczenie swobody przepływu kapitału jest dopuszczalne na podstawie postanowień art. 57–60 WE lub czy jest ono uzasadnione uznaniem w orzecznictwie nadrzędnymi względami interesu ogólnego.

28. W konsekwencji należy zbadać, czy odmienne traktowanie spółek kapitałowych mających siedzibę w Austrii w zależności od tego, czy otrzymują one krajowe dywidendy portfelowe, czy też dywidendy pochodzące z państw UE lub państw EOG, odnosi się do sytuacji, które nie są porównywalne w świetle celu realizowanego przez § 10 ust. 1 KStG¹⁷.

26. Wprawdzie art. 58 ust. 1 lit. a) WE pozwala państwom członkowskim na odmienne traktowanie pod względem podatkowym podatników ze względu na różne miejsce inwestowania kapitału. Jednakże zgodnie z art. 58 ust. 3 WE nie może to prowadzić do dyskryminacji arbitralnej.

29. Paragraf 10 ust. 1 KStG ma celu uniknięcie podwójnego opodatkowania zysków przedsiębiorstw podatkiem od osób prawnych w ten sposób, że dywidendy są

27. Zatem aby krajowy przepis podatkowy, taki jak będący przedmiotem niniejszej sprawy, mógł zostać uznany za zgodny

16 — Wyroki: z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. s. I-7477, pkt 29; z dnia 8 września 2005 r. w sprawie C-512/03 Blanckaert, Zb.Orz. s. I-7685, pkt 42; z dnia 3 czerwca 2010 r. w sprawie C-487/08 Komisja przeciwko Hiszpanii, Zb.Orz. s. I-4843, pkt 47.

17 — Podobnie wyrok z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-315/02 Lenz, Zb.Orz. s. I-7063, pkt 29–32; ww. w przypisie 16 wyrok w sprawie Manninen, pkt 32–35; wyrok z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-540/07 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-10983, pkt 58.

zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych na poziomie spółki otrzymującej.

podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym¹⁹.

30. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem należy w tym względzie wskazać, że na gruncie przepisu podatkowego służącego zapobieżeniu lub zmniejszeniu podwójnego opodatkowania wypłaconych zysków spółki akcjonariusze otrzymujący dywidendy zagraniczne i akcjonariusze otrzymujący dywidendy krajowe znajdują się co do zasady w takiej samej sytuacji. W obu przypadkach bowiem uzyskane dochody będą stanowiły przedmiot opodatkowania kaskadowego¹⁸.

31. Z powyższych uwag wynika, że w przypadkach, w których w odniesieniu do dywidend krajowych stosuje się system zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym, należy unikać takiego podwójnego opodatkowania również w odniesieniu do tego samego rodzaju dywidend zagranicznych.

b) Porównywalność pod względem stosowanej metody unikania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym

32. Powstaje jednak pytanie, czy porównywalność dywidend krajowych i zagranicznych należy stwierdzić również pod względem metody mającej na celu unikanie

33. W sytuacji gdy dane państwo członkowskie zdecyduje się zwolnić dywidendy krajowe z podatku dochodowego od osób prawnych – nie ze względu na to, że zamierza ono w ogóle zrezygnować z opodatkowania wypłaconych zysków przedsiębiorstw, lecz dlatego że w ten sposób pragnie uniknąć podwójnego opodatkowania tych dywidend w wymiarze ekonomicznym – należy przyjąć, że zamierzony poziom opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych został zapewniony już na poziomie spółki wypłacającej. Wprawdzie w konkretnej sytuacji ten wewnętrzny związek może nie istnieć w całości lub częściowo, na przykład gdy podmiot wypłacający odnosi korzyści z określonych ulg podatkowych. Jednakże moim zdaniem decydujące znaczenie dla potrzeb niniejszej analizy ma nie ocena konkretnych przypadków, lecz całościowa ocena systemu.

34. W sprawie Manninen²⁰ w pełni istniał taki wewnętrzny związek między zwolnieniem na poziomie akcjonariuszy a opodatkowaniem na poziomie spółki. Wprawdzie unikanie podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym dywidend krajowych nie nastąpiło formalnie w drodze zwolnienia, lecz poprzez przyznanie zaliczenia na poczet podatku obliczanego na podstawie stawki opodatkowania zysku spółek z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych. Jednakże

18 — Wyżej wymieniony w przypisie 17 wyrok w sprawie Lenz, pkt 31 i nast.; ww. w przypisie 16 wyrok w sprawie Manninen, pkt 34–36; ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 62.

19 — Zobacz w tym kontekście ww. w przypisie 16 moją opinię w sprawie Manninen, pkt 46 i nast.

20 — Wyżej wymieniony w przypisie 16, pkt 44.

ze względu na to, że stawka opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych z tytułu dochodów kapitałowych była taka sama, powyższy system był równoważny ze zwolnieniem dywidend. Fińskie uregulowania prawne ustanawiały jednak wyraźnie podatek uzupełniający na wypadek, gdyby podatek zapłacony przez spółkę wypłacającą dywidendy był niższy od kwoty podlegającej zaliczeniu na poczet podatku na korzyść akcjonariusza. W ten sposób zapewnione było rzeczywiste osiągnięcie zamierzonego poziomu opodatkowania dywidend krajowych.

opodatkowania występuje jedynie w określonych przypadkach, z uwagi na zmianę podstawy opodatkowania na skutek pewnych ulg o wyjątkowym charakterze²². Wyprowadzam z tego wniosek, że Trybunał nie zamierzał odstąpić od swoich stwierdzeń w przedmiocie równoważności metody zwolnienia i metody zaliczenia²³ w sytuacji, gdy w konkretnych przypadkach mogło dojść do zwolnienia dywidend krajowych, mimo że zyski podlegające opodatkowaniu nie zostały uprzednio obciążone podatkiem dochodowym od osób prawnych w pełnej wysokości²⁴.

35. W sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation* Trybunał tylko marginalnie wypowiedział się w przedmiocie związku między zwolnieniem od podatku dywidend pochodzenia krajowego a opodatkowaniem na poziomie spółki dokonującej wypłat. Skarżące w owym postępowaniu przed sądem krajowym podnosiły, że zwolnienie dywidend krajowych obowiązuje niezależnie od tego, czy i w jakiej wysokości spółka dokonująca wypłat zapłaciła podatek²¹.

37. W sprawach będących przedmiotem niniejszego postępowania sąd krajowy wskazuje, że poprzez różnorodne ulgi przyjęte w KStG nie tylko w sporadycznych przypadkach efektywne obciążenie podatkowe dywidend krajowych w Austrii mogłoby być niższe niż nominalna stawka podatku. Jako przykład przytacza on możliwość przeniesienia straty na kolejny rok bądź opodatkowania grupowego.

36. Z tego względu Trybunał zobowiązał sąd krajowy do zbadania, w odniesieniu do spółki wypłacającej i spółki otrzymującej dywidendy, czy stawka podatkowa jest rzeczywiście taka sama i czy odmienny poziom

38. Jednakże w mojej opinii te powszechnie stosowane możliwości zmniejszenia obciążenia podatkowego w taki sposób, że straty

21 — Wyżej wymieniony w przypisie 2, pkt 54.

22 — Wyżej wymieniony w przypisie 2, pkt 56.

23 — Zobacz powyżej pkt 16 i nast.

24 — Ze względu na to, że w przypadku dywidend zagranicznych spółce wypłacającej ewentualnie nie przyznawano korzyści podatkowych, rzecznik generalny L.A. Geelhoed w swojej opinii w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation* stwierdził naruszenie swobody przedsiębiorczości.

z ubiegłych lat zostają włączone do podstawy opodatkowania, zaś zyski i straty grupy przedsiębiorstw mogą zostać opodatkowane na poziomie skonsolidowanym, nie mogą unicestwić bliskiego związku pomiędzy zwolnieniem a opodatkowaniem, jaki leży u podstaw systemu ulg podatkowych. To samo znajduje zastosowanie do przyznawanych w drodze wyjątku zwolnień od podatku dochodowego od osób prawnych pod względem podmiotowym lub przedmiotowym. Dopiero w przypadku gdy całościowa analiza systemu wykaże, że związek pomiędzy zwolnieniem a uprzednio pobranym podatkiem istnieje jedynie pozornie lub nawet ewidentnie go brakuje, należałoby stwierdzić, że ten system w rzeczywistości nie służy wyeliminowaniu podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym.

39. Zatem do sądu krajowego należy zbadać, czy z całościowej analizy austriackiego systemu podatku dochodowego od osób prawnych wynika rzeczywisty związek między zwolnieniem dywidend krajowych z podatku dochodowego od osób prawnych a opodatkowaniem na poziomie spółek wypłacających. Gdyby tak nie było, to odmowa bezwarunkowego zwolnienia z podatku dywidend pochodzących z państw członkowskich UE lub państw EOG w odróżnieniu od dywidend krajowych byłaby z założenia arbitralna, a przez to niedopuszczalna.

40. W celu dalszej analizy zakładam, że podstawą obowiązującego w Austrii systemu zwolnień w odniesieniu do stanów faktycznych, na które składają się wyłącznie elementy krajowe, jest wewnętrzny związek między zwolnieniem a uprzednio pobranym podatkiem w powyższym rozumieniu.

41. W tym względzie w odniesieniu do dywidend zagranicznych należy stwierdzić, że z punktu widzenia organów podatkowych jest zwykle sporne, czy w ogóle, a jeżeli tak, to w jakiej wysokości są one uprzednio obciążone podatkiem dochodowym od osób prawnych. Zatem z pewnością jest możliwe, że zyski stanowiące podstawę opodatkowania nie podlegają za granicą żadnemu²⁵ lub podlegają zupełnie odmiennemu lub niższemu opodatkowaniu na poziomie spółki wypłacającej. Gdyby jednak w odniesieniu do dywidend pochodzenia zagranicznego w sposób bezwarunkowy stosowana była metoda zwolnienia, to nie byłoby zapewnione pojedyncze opodatkowanie. Ponadto nieuwzględniające różnic stosowanie metody zwolnienia skutkowałoby nie tylko jednakowym, lecz ewentualnie bardziej korzystnym traktowaniem dywidend zagranicznych od dywidend krajowych.

42. W tym względzie należy przypomnieć, że do podwójnego opodatkowania dywidend zagranicznych w wymiarze ekonomicznym dochodzi z tego względu, że dwa państwa równolegle wykonują swoje kompetencje podatkowe w odniesieniu do zysków przedsiębiorstw w ten sposób, że jedno poddaje opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych spółkę wypłacającą, a drugie spółkę otrzymującą dywidendy. W tym

25 — W przypadku zwolnienia przyznanego przez państwo członkowskie pochodzenia Trybunał stwierdził w ww. w przypisie 16 wyroku w sprawie Manninen, pkt 34, że dywidendy krajowe i zagraniczne nie są porównywalne.

zakresie ze swobody przepływu kapitału nie wynika żadna hierarchia kompetencji podatkowych różnych państw członkowskich czy też państw trzecich.

43. Jedynie w przypadku gdy państwo członkowskie zdecyduje się na zapobieganie lub zmniejszenie podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym dywidend krajowych, ze swobody przepływu kapitału²⁶ wynika zobowiązanie do jednakowego traktowania dywidend zagranicznych²⁷. Jednakże w procesie kształtowania systemu zapobiegania lub zmniejszenia podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym państwo członkowskie może przyjąć, że również dywidendy zagraniczne są w całości obciążone podatkiem od osób prawnych przynajmniej w stopniu odpowiadającym opodatkowaniu krajowemu²⁸.

44. Ze względu na to, że w przypadku dywidend zagranicznych metoda bezwarunkowego zwolnienia nie jest właściwa dla zapewnienia takiego opodatkowania, rozpatrywane tu sytuacje nie są porównywalne pod kątem mającej zastosowanie metody unikania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym.

4. Proporcjonalność

45. Nawet jeżeli w tym zakresie sytuacje nie są porównywalne, to rozpatrywany tu środek ograniczający musi być zgodny z zasadą proporcjonalności. Musi on być odpowiedni do zapewnienia realizacji zamierzonego celu i nie może wykraczać poza to, co jest niezbędne dla jego osiągnięcia²⁹.

a) Odpowiedni i niezbędny charakter

46. Metoda zwolnienia warunkowego z możliwością zamiany na metodę zaliczania jest środkiem odpowiednim dla zapewnienia, że korzyść podatkową wynikającą z unikania lub zmniejszania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym można wykorzystać jedynie wówczas i pod warunkiem, że pobór podatku dochodowego od osób prawnych w kraju w ogóle prowadziłyby do podwójnego opodatkowania.

47. Niemniej powstaje kwestia, czy metoda ta wykracza poza to, co jest niezbędne dla osiągnięcia tego celu. Rozpatrywane tu austriackie uregulowanie prowadzi bowiem w przypadku dywidend portfelowych pochodzących

26 — Lub swobody przedsiębiorczości.

27 — Zobacz ww. w przepisie 2 wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 47, 72.

28 — Wyżej wymieniony w przepisie 16 wyrok w sprawie *Manninen*, pkt 54; ww. w przepisie 2 wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 47–57.

29 — Zobacz ww. w przepisie 17 wyrok w sprawie *Lenz*, pkt 27; ww. w przepisie 16 wyrok w sprawie *Manninen*, pkt 29; ww. w przepisie 3 wyrok w sprawie *A*, pkt 56.

z państw członkowskich UE lub państw EOG nie tylko do zwiększenia obciążeń administracyjnych, lecz zwykle do opodatkowania w kraju, ponieważ, jak wskazuje sąd krajowy, przesłanki stosowania metody zwolnienia lub skutecznego stosowania metody zaliczenia są niemożliwe lub niemal niemożliwe do spełnienia.

48. Zatem powstaje kwestia, kto ostatecznie ma ponosić ryzyko braku możliwości uzyskania wymaganych informacji dotyczących zagranicznego opodatkowania zysków będących podstawą wypłacenia dywidend.

49. Zgodnie z ustaleniami sądu krajowego w Austrii właśnie na podatniku spoczywa ostatecznie ciężar dowodu na okoliczność spełnienia przesłanek uzyskania zwolnienia lub ulgi niezależnie od zasady dochodzenia z urzędu. Aby skorzystać z metody zwolnienia, inwestor musi wykazać fakt opodatkowania porównywalnym podatkiem zagranicznym, wysokość zagranicznej stawki podatkowej, jak również brak podmiotowych lub przedmiotowych zwolnień z zagranicznego podatku dochodowego od osób prawnych. O ile nie jest to możliwe i w rezultacie może on skorzystać jedynie z metody zaliczenia, to jego obowiązkiem jest wykazanie danych koniecznych do uzyskania zaliczenia pobranego za granicą podatku dochodowego od osób prawnych. Jeżeli również to się nie uda, to

dywidendy portfelowe pochodzące z państw członkowskich UE lub państw EOG zostaną opodatkowane w Austrii podatkiem dochodowym od osób prawnych.

50. Powołując się na orzecznictwo Trybunału, rządy austriacki, niemiecki, włoski i niderlandzki, rząd Zjednoczonego Królestwa oraz Komisja podniosły w tym względzie, że w ramach wymiaru podatku organy podatkowe muszą posiadać kompetencje żądania niezbędnych informacji. Istnieje możliwość odmowy przyznania korzyści podatkowej wynikającej ze zwolnienia lub zaliczenia w przypadku niedostarczenia tych dowodów.

51. Faktycznie Trybunał orzekł już, że nic nie stoi na przeszkodzie, aby organy podatkowe domagały się od podatnika wszelkich dowodów, które wydają się im konieczne dla oceny kwestii, czy spełnione są przesłanki zwolnienia lub korzyści podatkowej i w razie konieczności odmówiły one przyznania zwolnienia bądź korzyści podatkowej w przypadku braku takich dowodów³⁰.

30 — Zobacz wyroki: z dnia 3 października 2002 r. w sprawie C-136/00 Danner, Rec. s. I-8147, pkt 50; z dnia 27 stycznia 2009 r. w sprawie C-318/07 Persche, Zb.Orz. s. I-359, pkt 54. Zobacz też ww. w przypisie 16 moją opinię w sprawie Manninen, pkt 77 i nast.

52. Ponadto Trybunał stwierdził, że zgodnie z dyrektywą 77/799 w sprawie wzajemnej pomocy³¹ krajowe organy podatkowe państwa członkowskiego wprowadzić mają możliwość zwracania się z wnioskiem o informacje do właściwych organów innego państwa członkowskiego, to jednak zwrócenie się z takim wnioskiem nie jest w żaden sposób obowiązkowe. Do każdego z państw członkowskich należy dokonanie oceny konkretnych przypadków, w których brak jest informacji dotyczących czynności dokonanych przez podatników mających siedzibę na jego terytorium, oraz podjęcie decyzji, czy w tych przypadkach uzasadnione jest wystąpienie z wnioskiem o informacje do innego państwa członkowskiego³².

53. Wprawdzie nie można wykluczyć, że, jak podniosła Komisja³³, w szczególnych okolicznościach na krajowym organie podatkowym może spoczywać obowiązek uzyskania koniecznych informacji, konkretnie wówczas, gdy w odróżnieniu od podatnika może on bez większych trudności uzyskać dostęp do takich informacji. Obowiązek ten mógłby obejmować również wykorzystanie instrumentów wzajemnej pomocy urzędowej, a w szczególności dyrektywy 77/799 dotyczącej wzajemnej pomocy³⁴. Jednakże, jak podniosła sama Komisja, w sprawie Haribo brak jest wskazówek na istnienie takiej szczególnej sytuacji.

W końcu do sądu krajowego należy zbadanie tych szczególnych okoliczności.

54. Spoczywający na podatniku obowiązek przedstawienia dowodów należałoby ocenić krytycznie w sytuacji, gdyby przyczyna niespełnienia przez inwestora tego obowiązku tkwiła w tym, że wymaga się przedstawienia dowodów odpowiadających wzorom krajowym, które w nieodpowiedni sposób uwzględniają stany faktyczne zaistniałe za granicą, i które nie są bezwzględnie konieczne. W odpowiedzi na wniosek o dostarczenie wyjaśnień sąd krajowy wywodzi, że podatnikowi pozostawia się wybór formy dowodu.

55. W niniejszych sprawach problem leży przede wszystkim w sferze okoliczności faktycznych. Haribo podnosi, że w przypadku udziałów portfelowych w zagranicznej spółce kapitałowej posiadanych za pośrednictwem krajowego funduszu inwestycyjnego nie jest możliwe uzyskanie choćby informacji, od jakiej spółki pochodzą dywidendy.

56. Moim zdaniem takie problemy z uzyskaniem dowodów same w sobie nie mogą prowadzić do tego, że stosowanie metody zwolnienia warunkowego z możliwością zmiany na metodę zaliczenia, tak jak przewiduje to prawo austriackie w odniesieniu do dywidend portfelowych pochodzących z państw członkowskich UE lub państw EOG, stanie się nieproporcjonalne.

31 — Dyrektywa Rady z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. L 336, s. 15) w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 2004/106/WE z dnia 16 listopada 2004 r. (Dz.U. L 359, s. 30).

32 — Wyroki: z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-184/05 Twh International, Zb.Orz. s. I-7897, pkt 32; ww. w przypisie 30 wyrok w sprawie Persche, pkt 65.

33 — Odsyłając do opinii rzecznika generalnego P. Mengozziego z dnia 14 października 2008 r. w ww. w przypisie 30 sprawie C-318/07 Persche, pkt 110, 111.

34 — Wyżej wymienionej w przypisie 31.

57. Takie uregulowanie nie stanowi czegoś rzeczywiście niemożliwego do spełnienia. Konieczne informacje faktycznie są gdzieś zawarte, a konkretnie w spółkach, które wypłaciły dywidendy i ewentualnie w krajowych funduszach inwestycyjnych, za pośrednictwem których inwestorzy nabyli uprawniające do pobierania dywidend udziały w spółkach. W przypadku gdyby uzyskanie takich informacji wiązało się ze znacznymi nakładami pociągającymi za sobą wysokie koszty, to inwestor musi zdecydować, co jest dla niego korzystniejsze: przedstawienie dowodu na okoliczność uprzedniego obciążenia zagranicznym podatkiem, czy też rezygnacja ze zwolnienia bądź z zaliczenia.

58. Nawet gdyby próba przedstawienia takiego dowodu nie powiodła się, gdyż udziałowiec nie ma prawnych ani faktycznych możliwości uzyskania takich informacji, to jednak nadal do jego zakresu obowiązków należy przedstawienie dowodu³⁵. W interesie spółek zagranicznych jak i krajowych funduszy inwestycyjnych leży uczynienie inwestycji portfelowych tak atrakcyjnymi, jak to możliwe. Oznacza to również udostępnienie udziałowcowi informacji, dzięki którym mógłby on w państwie swojej siedziby skorzystać z możliwości uniknięcia bądź zmniejszenia podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym³⁶. Brak przepływu informacji po stronie inwestora nie stanowi problemu, którego skutkami miałyby być obciążone dane państwo członkowskie.

59. Ze względu na ów podział ryzyka (obiektywny ciężar dowodu) nie wykracza poza to, co jest niezbędne dla osiągnięcia zamierzonego celu, sytuacja, w której państwo członkowskie w odniesieniu do dywidend portfelowych pochodzących z państw członkowskich UE lub państw EOG nadal stosuje metodę zaliczenia – z możliwością uprzedniego zastosowania metody zwolnienia warunkowego – i to nawet w sytuacji gdy w konsekwencji nie prowadzi to do uniknięcia podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym ze względu na to, że podatnikowi nie udaje się przedstawić dowodów na uprzednio pobrany zagraniczny podatek dochodowy.

60. Niemniej jednak stosowanie metody zaliczenia w odniesieniu do takich dywidend portfelowych wykraczałoby poza to, co konieczne dla realizacji zamierzonego celu, w sytuacji gdyby nie uwzględniono w największym możliwym zakresie nierówności krajowego systemu podatku dochodowego, lecz zaliczenie następowaloby w sposób statyczny w oparciu o jednolitą stawkę podatkową.

61. Jak już bowiem stwierdziłam powyżej³⁷, także system zwolnienia obowiązujący w odniesieniu do dywidend pochodzenia krajowego nie gwarantuje, że w każdym indywidualnym przypadku dywidendy zostaną zwolnione od podatku dochodowego od osób prawnych dokładnie w wysokości uprzednio pobranego podatku dochodowego od osób prawnych. Stąd również w ramach metody zaliczenia musi istnieć możliwość przeniesienia na korzyść udziałowca określonych ulg

35 — Zobacz również ww. w przypisie 16 moją opinię w sprawie Manninen, pkt 78.

36 — Zobacz ww. w przypisie 30 wyrok w sprawie Persche, pkt 59.

37 — Punkty 33 i nast.

podatkowych, z których korzysta spółka wypłacająca. W sytuacji gdy zagraniczna spółka prowadząca na przykład działalność badawczą korzysta z obniżonej stawki podatku dochodowego od osób prawnych, a porównywalnej spółce krajowej w kraju przysługiwałaby również taka ulga podatkowa, to w ramach metody zaliczenia taka ulga musiałaby przysługiwać również odbiorcy zagranicznej dywidendy.

b) Wniosek częściowy

62. Podsumowując, należy stwierdzić, że wprawdzie metody zwolnienia i metody zaliczenia nie można określić jako rzeczywiście równoważnych, to jednak we wskazanym powyżej zakresie z punktu widzenia prawa Unii dopuszczalne jest stosowanie metody zwolnienia w odniesieniu do krajowych dywidend portfelowych, a metody zaliczenia w odniesieniu do dywidend pochodzących z innych państw członkowskich UE lub państw EOG. Znajduje to również zastosowanie, w przypadku gdy w miejsce metody zaliczenia zastosowanie znajduje najpierw metoda zwolnienia warunkowego.

c) Spójna realizacja celów

63. W nowszym orzecznictwie dotyczącym badania proporcjonalności Trybunał po raz

kolejny określił wymóg, że troską ustawodawstwa krajowego prowadzącego do ograniczenia swobody podstawowej musi być osiągnięcie wskazanego celu w sposób spójny i systematyczny³⁸. W przeciwnym wypadku Trybunał uznaje to ustawodawstwo za nieodpowiednie do osiągnięcia lub choćby tylko przyczynienia się do osiągnięcia wskazanego celu.

64. W mojej opinii powyższe kryterium dotyczy nie tyle kwestii odpowiedniego charakteru danego uregulowania, lecz raczej kwestii proporcjonalności sensu stricte. Często jest bowiem tak, że dany środek z całą pewnością przyczynia się do realizacji danego celu, jednak nie może tego celu zrealizować samodzielnie. Niemniej jednak nie czyni to tego środka niewłaściwym. Należy tu raczej postawić pytanie, czy z pozostałej treści uregulowania wynika, że zamierzony cel nie jest realizowany w sposób spójny i systematyczny i że w związku z tym nie może już uzasadniać ograniczenia.

65. Gdyby jednak zamierzano stosować to orzecznictwo w ramach niniejszego badania, można by powątpiewać w to, że realizowany przez metodę zwolnienia warunkowego bądź przez metodę zaliczenia cel polegający na zapewnieniu pojedynczego opodatkowania zagranicznych dywidend na poziomie krajowym jest realizowany w sposób spójny i systematyczny.

38 — Wyżej wymieniony w przypisie 4 wyroki: w sprawie Hartlauer, pkt 55; w sprawach Liga Portuguesa de Futebol Profissional i Bwin International, pkt 61; w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 38; w sprawie Markus Stoß i in., pkt 106; w sprawie Carmen Media Group, pkt 68.

66. Zgodnie bowiem z KStG dywidendy z tytułu udziałów międzynarodowych mogą znacznie łatwiej zostać objęte zwolnieniem niż dywidendy portfelowe pochodzące z państw członkowskich UE lub państw EOG. Zgodnie z § 10 ust. 1 pkt 7 KStG są one co do zasady zwolnione od podatku dochodowego od osób prawnych bez konieczności spełnienia przesłanek dotyczących udziałów portfelowych. W § 10 ust. 4 i ust. 6 KStG określona jest wprawdzie możliwość zamiany na metodę zaliczenia również w odniesieniu do dywidend z tytułu udziałów międzynarodowych, jednak w znacznie węższych granicach, a konkretnie jedynie wówczas, gdy w celu zapobieżenia oszustwom podatkowym oraz nadużyciom zarządzi to federalny minister finansów w drodze rozporządzenia. Może to mieć miejsce w szczególności w przypadkach, gdy zagraniczna spółka kapitałowa, w której podatnik posiada znaczące udziały, nie prowadzi działalności operacyjnej, a jej dochód nie podlega opodatkowaniu zagranicznym podatkiem porównywalnym do austriackiego podatku dochodowego od osób prawnych.

67. Jednakże taka całościowa ocena spójności nadmiernie ograniczałaby zakres swobody uznania ustawodawcy krajowego w kwestii, jakie dochody zamierza on opodatkować i w jakim zakresie.

68. Jak na żądanie Trybunału wyjaśnił rząd austriacki w trakcie rozprawy,

uprzywilejowanie udziałów międzynarodowych ma służyć wspieraniu aktywności gospodarczej austriackich przedsiębiorstw za granicą. Zatem cel pojedynczego opodatkowania nie jest tu realizowany w takim samym stopniu, jak ma to miejsce w przypadku dywidend portfelowych pochodzących z państw członkowskich UE lub państw EOG. Jednak nie jest to też konieczne. Jedynie to, że w odniesieniu do udziałów międzynarodowych ustawodawca prowadzi odmienną politykę podatkową, niż w odniesieniu do dywidend portfelowych pochodzących z państw członkowskich UE lub państw EOG, nie czyni nieproporcjonalną stosowanej do tych ostatnich metody zwolnienia warunkowego z możliwością zmiany na metodę zaliczenia. To samo odnosi się do sytuacji, gdy w przypadku dywidend portfelowych pochodzących z państw członkowskich UE lub państw EOG miałyby w praktyce systematycznie dochodzić do podwójnego opodatkowania ze względu na trudności z przedstawieniem dowodu na zagraniczną sytuację podatkową.

69. Stwierdzenie to znajduje uzasadnienie w dyrektywie w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich³⁹, którą kierował się austriacki ustawodawca przy określeniu progu wynoszącego 10% bądź 25%. Dyrektywa wprowadziła jeden wspólny system podatkowy dla spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich w celu ułatwienia konsolidacji spółek na płaszczyźnie wspólnotowej. W tym celu określa ona, że w odniesieniu do dywidend wypłacanych spółce dominującej przez spółkę zależną

39 — Dyrektywa 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 (Dz.U. L 225, s. 6) w brzmieniu nadanym dyrektywą Rady 2003/123/WE z dnia 22 grudnia 2003 r. (Dz.U. L 7, s. 41).

stosuje się zwolnienie z podatku bądź zaliczenie podatku pobranego za granicą. Podkreśla to, że może być zasadne odmienne traktowanie pod względem podatkowym znaczących udziałów w spółce zagranicznej i udziałów portfelowych.

zmierza do ustalenia, czy art. 56 ust. 1 WE sprzeciwia się zwolnieniu z podatku dochodowego od osób prawnych dywidend portfelowych pochodzących z państwa EOG niebędącego członkiem UE jedynie w przypadku istnienia wzajemnej pomocy urzędowej i egzekucyjnej, podczas gdy dla dywidend z tytułu udziałów międzynarodowych nie jest konieczne spełnienie tego warunku.

5. Wniosek

70. Na drugie pytanie prejudycjalne w sprawie Haribo należy zatem udzielić odpowiedzi, że art. 56 ust. 1 WE nie stoi na przeszkodzie temu, iż z tytułu dywidend portfelowych pochodzących z innych państw członkowskich UE lub państw EOG spółki krajowe obarczone były zwykle obowiązkiem zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych z tego względu, że nie mają one możliwości lub praktycznie nie są w stanie przedstawić danych dotyczących uprzedniego obciążenia zagranicznym podatkiem dochodowym od osób prawnych w celu zastosowania metody zwolnienia lub przynajmniej metody zaliczenia, podczas gdy krajowe dywidendy portfelowe są zawsze zwolnione z podatku.

1. Dopuszczalność pytania

72. Rząd austriacki uznaje pierwsze pytanie prejudycjalne za niedopuszczalne z tego względu, że w sposób oczywisty nie ma ono znaczenia dla rozstrzygnięcia sporu. Przedstawienie okoliczności faktycznych przez sąd krajowy nie zawiera bowiem żadnych informacji dotyczących tego, czy przedmiotem sprawy mogą być również dywidendy pochodzące z Norwegii, Islandii lub Liechtensteinu, lecz wymienia jedynie udziały w spółkach kapitałowych mających siedzibę w państwach członkowskich Unii Europejskiej i w państwach trzecich.

B – W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego w sprawie Haribo

71. W drodze pierwszego pytania prejudycjalnego w sprawie Haribo sąd krajowy

73. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunał jest co do zasady zobowiązany do wydania orzeczenia odnośnie do postawionych mu pytań, w sytuacji gdy dotyczą one wykładni prawa Unii. Jednakże w wyjątkowej

sytuacji może on odmówić udzielenia odpowiedzi między innymi wówczas, gdy żądana wykładnia prawa Unii w sposób oczywisty nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu toczącego się przed sądem krajowym bądź gdy problem ma charakter hipotetyczny⁴⁰.

74. W okolicznościach faktycznych przedstawionych we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w sprawie Haribo rzeczywiście jest mowa jedynie o „dywidendach pochodzących z państw obszaru UE oraz z państw trzecich”. Z akt dołączonych do wniosku prejudycjalnego nie wynikają w tym zakresie żadne szczegółowe informacje.

75. Rząd austriacki przyjmuje ścisłą interpretację sformułowania „z państw trzecich” w takim rozumieniu, że ma tu na myśli wszystkie państwa poza państwami członkowskimi UE oraz państwami będącymi stronami porozumienia EOG. Za taką ścisłą interpretacją przemawia będący przedmiotem badania przepis prawa austriackiego rozróżniający między dywidendami krajowymi, dywidendami pochodzącymi z państw UE, z państw będących stronami porozumienia EOG i z państw trzecich. Przeformułowane pytania prejudycjalne oraz ich wyjaśnienie przez sąd krajowy w sposób wyraźny odzwierciedlają to rozróżnienie.

76. Niemniej jednak okoliczności faktyczne, do których odnosi się rząd austriacki, zostały przedstawione w pierwotnym wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. W tamtym okresie nie istniał żaden powód

ku temu, by rozróżnić między państwami będącymi stronami porozumienia EOG: Norwegią, Islandią, Liechtensteinem oraz innymi państwami niebędącymi członkami Unii Europejskiej. Wcześniejsza wersja KStG rozróżniała bowiem w zakresie udziałów portfelowych jedynie między udziałami w spółkach będących rezydentami i w spółkach niebędących rezydentami. Ze względu na to, że Verwaltungsgerichtshof w swoim wyroku z dnia 17 kwietnia 2008 r. oraz federalne ministerstwo finansów w wydanej w tym zakresie informacji⁴¹ rozróżniły dodatkowo – w różnym stopniu – pomiędzy udziałami w spółkach mających siedzibę w państwach członkowskich UE oraz w spółkach mających siedzibę w państwach trzecich, sąd krajowy widział konieczność nawiązania do tego rozróżnienia jedynie w swoim pierwotnym postanowieniu w sprawie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

77. Zawarte w pierwotnym wniosku prejudycjalnym sformułowanie „z państw trzecich” można zatem interpretować tylko i wyłącznie w ten sposób, że obejmuje ono wszystkie państwa nienależące do Unii Europejskiej, a więc również państwa będące stronami porozumienia EOG: Norwegię, Islandię oraz Liechtenstein.

78. W konsekwencji należy stwierdzić, że pierwsze pytanie prejudycjalne nie jest w sposób oczywisty hipotetyczne, a zatem jest dopuszczalne.

40 — Wyroki: z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie C-210/06 *Cartesio*, Zb.Orz. s. I-9641, pkt 67; z dnia 22 października 2009 r. w sprawach połączonych C-261/08 i C-348/08 *Zurita García*, Zb.Orz. s. I-10143, pkt 34–36.

41 — BMF-010216/0090-VI/6/2008.

2. Odpowiedź na pytanie

a) Ograniczenie

79. Do środków zakazanych przez art. 56 ust. 1 WE jako ograniczenia w swobodzie przepływu kapitału zaliczają się te, które mogą zniechęcić osoby niebędące rezydentami do dokonania inwestycji w danym państwie członkowskim lub które mogą zniechęcić rezydentów tego państwa członkowskiego do dokonywania inwestycji w innych państwach⁴².

80. Na wstępie należy wyjaśnić, że niezależnie od sformułowania pytania prejudycjalnego dla dokonania oceny istnienia ograniczenia swobody w przepływie kapitału w tym rozumieniu nie należy porównywać dywidend portfelowych pochodzących z państw EOG⁴³ z dywidendami z tytułu udziałów międzynarodowych, lecz – jak podniosły rządy austriacki, niemiecki i niderlandzki oraz Komisja – z krajowymi dywidendami portfelowymi. Inwestorów szukających możliwości inwestowania w udziały portfelowe

nie odwiedzie od takiej inwestycji za granicą korzystniejsze traktowanie w kraju pod względem podatkowym znaczących udziałów w spółkach zagranicznych, lecz raczej to, że udziały portfelowe w spółkach krajowych są korzystniej opodatkowane. Natomiast, co zostanie wykazane poniżej, traktowanie pod względem podatkowym znaczących udziałów w zagranicznej spółce kapitałowej odgrywa rolę w ramach uzasadnienia, a konkretnie w ramach badania proporcjonalności.

81. Zgodnie z § 10 ust. 1 pkt 6 KStG dywidendy portfelowe pochodzące z państw EOG są zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych jedynie w przypadku istnienia pełnej wzajemnej pomocy urzędowej i egzekucyjnej z danym państwem EOG. Natomiast krajowe dywidendy portfelowe są zawsze zwolnione z podatku.

82. Takie uregulowanie prowadzi do zniechęcenia podmiotów mających siedzibę w Austrii do inwestowania kapitału w udziały portfelowe w spółkach mających siedzibę w państwach EOG. Dzieje się tak w każdym razie w razie braku odpowiedniej umowy o wzajemnej pomocy urzędowej i egzekucyjnej, co zdaniem Haribo ma miejsce w przypadku Islandii i Liechtensteinu. Jako że

42 — Zobacz orzecznictwo przywołane w przypisie 14.

43 — W tym miejscu i poniżej pojęcie EOG stosowane jest w odniesieniu do trzech państw będących stronami porozumienia EOG, które nie są członkami Unii Europejskiej, czyli obecnie Norwegii, Islandii i Liechtensteinu.

dywidendy z tytułu posiadania tych udziałów są traktowane w sposób mniej korzystny pod względem podatkowym aniżeli dywidendy wypłacane przez spółkę krajową, są one dla spółek mających siedzibę w Austrii mniej atrakcyjne, niż krajowe udziały portfelowe⁴⁴.

83. Uregulowanie takie jak w § 10 ust. 1 pkt 6 KStG stanowi zatem ograniczenie w przepływie kapitału pomiędzy państwami członkowskimi a państwami EOG, które jest co do zasady zakazane na mocy art. 56 ust. 1 WE.

b) Uzasadnienie

84. Z orzecznictwa Trybunału w przedmiocie art. 58 ust. 1 lit. a) oraz art. 58 ust. 3 WE wynika, że krajowe uregulowanie podatkowe takie jak rozważane w niniejszej sprawie może między innymi zostać uznane za zgodne z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, gdy odmienne traktowanie dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne⁴⁵.

85. W ramach udzielenia odpowiedzi na drugie pytanie prejudycjalne⁴⁶ stwierdziłam już, że dywidendy krajowe i zagraniczne co do zasady nie są ze sobą porównywalne pod kątem metody unikania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym. Zatem w odniesieniu do dywidend zagranicznych co do zasady uzasadnione jest stosowanie metody zaliczenia lub też uzależnienie zastosowania metody zwolnienia od przedstawienia dowodów na okoliczność uprzedniego obciążenia podatkiem zagranicznym.

86. Zdaniem rządu austriackiego w przypadku dywidend portfelowych pochodzących z państw EOG konieczne jest istnienie pełnej wzajemnej pomocy urzędowej i egzekucyjnej, bowiem zbadanie, czy zgodnie z § 10 ust. 5 KStG w miejsce metody zwolnienia zastosowanie znajdzie metoda zaliczenia, wymaga wymiany informacji z organami podatkowymi państwa siedziby spółki wypłacającej. Konieczne jest na przykład uzyskanie informacji dotyczących pełnego zwolnienia spółki od podatku dochodowego od osób prawnych pod względem podmiotowym lub przedmiotowym. Jedynie w drodze procedury wzajemnej pomocy możliwe jest ustalenie, czy zagraniczny podmiot jest zwolniony od podatku dochodowego od osób prawnych w państwie swojej siedziby, na przykład jako spółka żegluga lub spółka venture capital. Możliwe

44 — Zobacz w tym zakresie ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie A, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo.

45 — Zobacz orzecznictwo przywołane w przypisie 16.

46 — Zobacz powyżej pkt 32 i nast.

jest również, że podmiot z siedzibą w państwie EOG w drodze nadużycia zostanie włączony między podmiot z siedzibą w państwie trzecim a podmiot austriacki w celu uniknięcia opodatkowania dywidend wypłaconych na poziomie austriackiej spółki dominującej. Brak wzajemnej pomocy rządowej i egzekucyjnej czyniłby niedostępnymi informacje będące podstawą odmówienia zwolnienia z podatków w przypadkach nadużyć.

87. Wymóg pełnej wzajemnej pomocy rządowej i egzekucyjnej służy zatem zapewnieniu prawidłowego stosowania mechanizmu zmierzającego do unikania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym dywidend portfelowych pochodzących z państw EOG. Jako że dywidendy portfelowe krajowe oraz dywidendy portfelowe pochodzące z państw EOG są odmiennie traktowane pod względem metody unikania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym, powyższy wniosek dotyczy również środków służących zapewnieniu prawidłowego stosowania danej metody.

c) Proporcjonalność

88. W konsekwencji pomimo braku porównywalności rozpatrywany tu przepis o charakterze ograniczenia musi jednak być zgodny z zasadą proporcjonalności. Musi on być odpowiedni do zapewnienia realizacji zamierzonego celu i nie może wykraczać poza to, co

jest niezbędne do jego osiągnięcia⁴⁷. Przy tym należy ponownie rozważyć, czy istotne może tu być kryterium spójnej i systematycznej realizacji celu⁴⁸.

89. W odniesieniu do wymogu wzajemnej pomocy egzekucyjnej należy stwierdzić, tak jak uczyniły to Haribo i Komisja, że nie jest on odpowiedni do osiągnięcia zamierzonego celu. Nie chodzi tu bowiem o egzekucję należności podatkowej za granicą, lecz wyłącznie o prawidłowe ustalenie wysokości podatku dla spółki z siedzibą w kraju.

90. Nie przekonuje mnie argument podniesiony przez rząd austriacki na rozprawie, jakoby pomoc egzekucyjna była konieczna w przypadku przeniesienia siedziby podatnika za granicę. Przeniesienie siedziby jest zbyt odległą hipotezą, aby móc uzasadnić uzależnienie, bez wyjątku, uchylenia podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym dywidend portfelowych z państwa EOG od konwencji w sprawie pomocy egzekucyjnej.

91. W zakresie w jakim uregulowanie krajowe takie jak § 10 ust. 1 pkt 6 KStG w celu objęcia warunkowym zwolnieniem z podatku dywidend portfelowych pochodzących z państw EOG obok wzajemnej pomocy rządowej

47 — Zobacz orzecznictwo przywołane w przypisie 29.

48 — Zobacz orzecznictwo przywołane w przypisie 38.

określa wymóg istnienia wzajemnej pomocy egzekucyjnej, jest ono niezgodne z art. 56 ust. 1 WE, bowiem jest nieodpowiednie do zapewnienia realizacji zamierzonego celu.

92. Natomiast co do zasady uzasadniony mógłby być wymóg istnienia wzajemnej pomocy urzędowej.

93. W wyroku w sprawie A⁴⁹ Trybunał uznał w odniesieniu do państw trzecich niebędących stronami porozumienia EOG, co następuje: jest zgodne ze swobodą przepływu kapitału to, że państwo członkowskie uzależnia zwolnienie od podatku dywidend pochodzenia zagranicznego od istnienia wzajemnej konwencji podatkowej z danym państwem trzecim, jeżeli owo zwolnienie uzależnione jest od warunków, których spełnienie może zostać zweryfikowane przez właściwe organy tego państwa członkowskiego jedynie w drodze uzyskania informacji od państwa siedziby spółki dokonującej wypłat.

94. Rozpatrywane w rzeczonyj sprawie uregulowanie szwedzkie nie dało Trybunałowi podstaw do odrębnej analizy dywidend pochodzących z państw EOG niebędących państwami członkowskimi Unii Europejskiej. Jednakże z wyroku w sprawie Komisja

przeciwko Włochom⁵⁰ wynika, że stwierdzenie przytoczone w punkcie poprzedzającym znajduje zastosowanie również w odniesieniu do takich państw EOG. Ponadto z wyroku tego wynika, że wymóg istnienia wzajemnej pomocy urzędowej jest uzasadniony nie tylko w sytuacjach wyjątkowych, lecz że co do zasady może istnieć potrzeba kontroli.

95. Podzielając powyższe stanowisko, rzecznik generalny N. Jääskinen w swojej opinii w sprawie *Établissements Rimbaud*⁵¹ wyraził pogląd, iż odmiennie niż we wzajemnych stosunkach między państwami członkowskimi, w stosunkach pomiędzy państwami członkowskimi a państwami EOG, ze względu na ich różne konteksty prawne, mechanizmy przewidziane do współpracy pomiędzy organami podatkowymi nie mogą zostać zastąpione dostarczeniem dowodów przez podatnika. Podzielał to stanowisko. Aby informacje przedstawione przez podatników były wiarygodne, musi także istnieć możliwość ich weryfikacji.

96. W wyroku w sprawie *Établissements Rimbaud*⁵² Trybunał podkreślił, że w stosunkach z państwem EOG co do zasady uzasadnione jest uzależnienie przyznania korzyści podatkowej od istnienia porozumienia o wzajemnej pomocy urzędowej umożliwiającej skuteczną

49 — Wyżej wymienionego w przypisie 3, pkt 67.

50 — Wyżej wymienionego w przypisie 17, pkt 57 i nast., pkt 68 i nast.

51 — Opinia z dnia 29 kwietnia 2010 r. w sprawie C-72/09 *Établissements Rimbaud*, Zb.Orz. s. I-10659, pkt 53 i nast.

52 — Wyrok z dnia 28 października 2010 r. w sprawie C-72/09 *Établissements Rimbaud*, Zb.Orz. s. I-10659, pkt 40 i nast.

weryfikację informacji przedstawionych przez podatnika.

97. Zatem zwolnienie od podatku dywidend pochodzących z państw EOG można co do zasady uzależnić od istnienia porozumienia o wzajemnej pomocy urzędowej z państwem, w którym ma siedzibę spółka dokonująca wypłat.

98. Jednakże w odróżnieniu od kontekstu drugiego pytania prejudycjalnego⁵³ reprezentując pogląd, że w niniejszej sprawie dopuszczalne i pożądane jest, aby w ramach badania proporcjonalności dokonać analizy również spójności uregulowania krajowego. W przypadku wymogu wzajemnej pomocy urzędowej nie chodzi bowiem o zakres swobodnego uznania ustawodawcy krajowego w kwestii, jakie dochody i w jakim zakresie zamierza on opodatkować, lecz jedynie o środek służący zapewnieniu skuteczności kontroli podatkowej. Z całą pewnością pojawia się w tym miejscu kwestia powagi, z jaką traktuje to ustawodawca.

99. W tym zakresie należy stwierdzić, że wymóg istnienia pomocy urzędowej obejmuje jedynie dywidendy portfelowe pochodzące z państw EOG, natomiast nie odnosi się do dywidend z udziałów międzynarodowych, czyli również z udziałów międzynarodowych w państwach EOG. Te ostatnie są zwolnione z podatku zgodnie z § 10 ust. 1 pkt 7 KStG,

pod warunkiem że nie stanowią one udziałów międzynarodowych w spółkach mających siedzibę w państwach EOG, które nie prowadzą działalności operacyjnej i objęte są za granicą niższym opodatkowaniem. W odniesieniu do tych ostatnich stosuje się zgodnie z § 10 ust. 4 i 6 KStG metodę zaliczenia. Niemniej jednak ani w odniesieniu do zwolnienia, ani w odniesieniu do zaliczenia nie wymaga się istnienia wzajemnej pomocy urzędowej.

100. Wprawdzie może być tak, jak podnosi rząd niemiecki i rząd Zjednoczonego Królestwa, że posiadacz udziałów międzynarodowych ze względu na jego większy wpływ na działalność spółki będącej nierezydentem ma większe możliwości przedstawienia wszystkich niezbędnych informacji. Można by tak uznać zwłaszcza wówczas, gdy, jak wywodzi sąd krajowy, w przypadku udziałów nabywanych przez fundusze inwestycyjne dostarczenie odpowiednich informacji przez posiadacza udziałów portfelowych jest wręcz niemożliwe.

101. Tymczasem trudno dostrzec powód, dla którego ze względu na ryzyko przedstawienia błędnych informacji należy odmiennie traktować udziały w spółce zależnie od ich wielkości⁵⁴. Należy raczej wskazać, że z punktu

53 — Zobacz powyżej pkt 63 i nast.

54 — Zobacz wyrok z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-521/07 Komisja przeciwko Niderlandom, Zb.Orz. s. I-4873, pkt 49.

widzenia prawa Unii w odniesieniu udziałów portfelowych niedopuszczalne jest ogólne domniemanie, jakoby zostały one nabyte lub znajdują się w posiadaniu wyłącznie w celu popełnienia oszustw podatkowych. Uzasadnienie oparte na zwalczaniu oszustw podatkowych jest bowiem dopuszczalne tylko wówczas, gdy dotyczy ono całkowicie sztucznych konstrukcji podatkowych, których jedynym celem jest obejście ustawy podatkowej⁵⁵.

choć warunek ten nie dotyczy dywidend z udziałów międzynarodowych.

102. Ze względu na to, że cel skutecznej kontroli podatkowej, do którego osiągnięcia służy wymóg wzajemnej pomocy urzędowej, nie jest realizowany w sposób spójny i systematyczny, jest on nieproporcjonalny.

C – W przedmiocie trzeciego pytania prejudycjalnego w sprawie Haribo

104. Poprzez trzecie pytanie prejudycjalne w sprawie Haribo sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy art. 56 ust. 1 WE sprzeciwia się temu, że w odniesieniu do dywidend z udziałów kapitałowych w osobach prawnych mających siedzibę w państwach trzecich nie przyznaje się zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych ani zaliczenia zapłaconego za granicą podatku dochodowego od osób prawnych, w przypadku gdy tymi udziałami są udziały portfelowe, podczas gdy krajowe dywidendy z udziałów portfelowych są zwolnione z opodatkowania.

d) Wniosek

103. Na pierwsze pytanie prejudycjalne w sprawie Haribo należy zatem odpowiedzieć, że art. 56 ust. 1 WE sprzeciwia się temu, że zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych dywidend portfelowych z państw EOG nienależących do Unii Europejskiej jest uzależnione od istnienia wzajemnej pomocy urzędowej i egzekucyjnej,

1. Ograniczenie

105. Do środków zakazanych przez art. 56 ust. 1 WE jako ograniczenia w swobodzie przepływu kapitału zaliczają się te, które mogą zniechęcić osoby niebędące rezydentami do dokonania inwestycji w danym państwie członkowskim lub które mogą zniechęcić rezydentów tego państwa członkowskiego do dokonywania inwestycji

⁵⁵ — Zobacz wyroki: z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, Rec. s. I-4695, pkt 26; z dnia 11 października 2007 r. w sprawie C-451/05 ELISA, Zb.Orz. s. I-8251, pkt 91; ww. w przypisie 17 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 58.

w innych państwach⁵⁶. Trybunał wyraźnie odrzucił możliwość, aby pojęcie ograniczenia przepływu kapitału w stosunkach pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi było interpretowane odmiennie niż w stosunkach pomiędzy państwami członkowskimi⁵⁷.

W konsekwencji występuje tu ograniczenie swobody przepływu kapitału, które co do zasady jest zakazane w art. 56 ust. 1 WE.

2. Uzasadnienie

106. Analiza drugiego pytania prejudycjalnego wykazała, że uzasadnione jest stosowanie metody zwolnienia jedynie w odniesieniu do dywidend krajowych, a w odniesieniu do dywidend zagranicznych – zaliczenie zapłaconego za granicą podatku dochodowego od osób prawnych⁵⁸. Zatem badanie istnienia ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału musi koncentrować się na tym, czy w przypadku dywidend portfelowych pochodzących z państw trzecich nie przyznano możliwości zaliczenia podatku.

108. W związku z tym należy zbadać, czy takie ograniczenie swobody przepływu kapitału jest jednak dopuszczalne zgodnie z art. 57–60 WE lub jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego.

a) Cechy szczególne relacji z państwami trzecimi

107. Jako że zgodnie z ustawodawstwem austriackim w przypadku dywidend portfelowych pochodzących z państw trzecich zawsze dochodzi do pełnego opodatkowania w kraju mimo dokonanego opodatkowania za granicą, nabywanie bądź posiadanie zagranicznych udziałów portfelowych jest dla inwestora będącego rezydentem niewątpliwie mniej atrakcyjne niż nabywanie lub posiadanie krajowych udziałów portfelowych.

109. Rządy austriacki, niemiecki, włoski, niderlandzki oraz fiński, powołując się na orzecznictwo Trybunału⁵⁹, reprezentują stanowisko, że w relacjach z państwami trzecimi należy stosować inne kryteria niż w relacjach między państwami członkowskimi.

110. Trybunał rzeczywiście stwierdził, że liberalizacja przepływów kapitałowych z państwami trzecimi może oczywiście dążyć

56 — Zobacz orzecznictwo przywołane w przypisie 14.

57 — Wyżej wymieniony w przypisie 3 wyrok w sprawie A, pkt 28–39.

58 — Zobacz powyżej pkt 62.

59 — Wyżej wymieniony w przypisie 2 wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 170 i nast.; ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie A, pkt 37.

do osiągnięcia innych celów niż w stosunkach wewnątrz Unii Europejskiej, takich jak w szczególności zapewnienie wiarygodności jednej walucie wspólnotowej na światowych rynkach finansowych i utrzymanie w państwach członkowskich centrów finansowych o światowym zasięgu⁶⁰. Ponadto Trybunał stwierdził, że przepływ kapitału do lub z państw trzecich odbywa się w innym kontekście prawnym⁶¹.

111. Wprawdzie różnic tych, zważywszy na jednoznaczne brzmienie art. 56 ust. 1 WE oraz systematykę art. 56–60 WE, Trybunał nie uwzględnił w ramach analizy kwestii, czy wystąpiło co do zasady zakazane ograniczenie, o którym mowa w art. 56 ust. 1 WE. Jednakże różnice te uwzględnił on w ramach badania, czy środek o charakterze ograniczenia jest dopuszczalny na mocy art. 57–60 WE lub ze względu na nadrzędne względy interesu ogólnego. Zakres, w jakim państwa członkowskie są uprawnione do stosowania określonych środków ograniczających dotyczących przepływu kapitału do lub z państw trzecich, nie może zostać określony bez uwzględnienia okoliczności, że przepływ kapitału do lub z państw trzecich odbywa się w innym kontekście prawnym niż przepływ następujący w obrębie Wspólnoty⁶².

112. Trybunał stwierdził zatem, co następuje: z uwagi na stopień integracji systemów prawnych występującej między państwami członkowskimi Unii Europejskiej, w szczególności z uwagi na istnienie wspólnotowych przepisów prawnych dotyczących współpracy pomiędzy krajowymi organami podatkowymi, takich jak przepisy dyrektywy Rady 77/799, opodatkowanie przez państwo członkowskie działalności gospodarczej o charakterze transgranicznym prowadzonej w ramach Wspólnoty nie zawsze jest porównywalne do opodatkowania działalności gospodarczej obejmującej relacje między państwami członkowskimi i państwami trzecimi⁶³.

113. Ponadto Trybunał nie wykluczył możliwości wykazania przez państwo członkowskie, że ograniczenie przepływu kapitału do lub z państw trzecich jest uzasadnione przez określoną okoliczność w danej sytuacji, mimo że okoliczność ta nie może stanowić dopuszczalnego uzasadnienia do ograniczenia przepływu kapitału między państwami członkowskimi⁶⁴.

114. Sformułowania „nie zawsze jest porównywalne” oraz „nie można wykluczyć” wskazują jednak na to, że Trybunał nie udzielił państwu członkowskiemu *carte blanche* na wprowadzanie ograniczeń w przepływie kapitału do lub z państw trzecich. Byłoby

60 — Wyżej wymieniony w przypisie 3 wyrok w sprawie wyrok w sprawie A, pkt 31; wyrok z dnia 20 maja 2008 r. w sprawie C-194/06 *Orange European Smallcap Fund*, Zb.Orz. s. I-3747, pkt 87.

61 — Wyżej wymieniony w przypisie 3 wyrok w sprawie, pkt 32, 60; ww. w przypisie 60 wyrok w sprawie *Orange European Smallcap Fund*, pkt 89; ww. w przypisie 17 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 69.

62 — Wyżej wymieniony w przypisie 3 wyrok w sprawie A, pkt 36.

63 — Wyżej wymieniony w przypisie 2 wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 170; ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie A, pkt 37; ww. w przypisie 59 wyrok w sprawie *Orange European Smallcap Fund*, pkt 89.

64 — Wyżej wymieniony w przypisie 2 wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 171; ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie A, pkt 37.

też mało konsekwentnym, gdyby zakazowi ograniczenia ustanowionemu w art. 56 ust. 1 WE nadać ten sam zakres obowiązywania w odniesieniu do przepływu kapitału do lub z państw trzecich co w odniesieniu do przepływu kapitału wewnątrz Unii, po to żeby następnie na poziomie uzasadnienia pomniejszyć znaczenie tego zakazu. Należy przy tym w szczególności przypomnieć, że państwa członkowskie w celu uwzględnienia specyfiki przepływu kapitału do lub z państw trzecich w ten sposób uznały za konieczne wprowadzenie w art. 57 WE, 59 WE i 60 WE klauzul ochronnych i derogacyjnych mających zastosowanie do przepływu kapitału do lub z państw trzecich⁶⁵.

115. Mając na uwadze powyższe, należy zatem zbadać poszczególne względy uzasadniające podniesione w niniejszym postępowaniu przez rządy.

b) Poszczególne względy uzasadniające

i) Podział władztwa podatkowego

116. Rządy austriacki i fiński podnoszą, że konieczność zachowania wyważonego podziału

władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi może stanowić nadrzędny wzgląd interesu ogólnego uzasadniający odmienne traktowanie pod względem podatkowym dywidend z państw trzecich i dywidend krajowych.

117. W tym względzie należy stwierdzić, że Trybunał uznał konieczność wyważonego podziału władztwa podatkowego między państwami członkowskimi za nadrzędny wzgląd interesu ogólnego, najpierw tylko w związku z innymi względami uzasadniającymi, w końcu jednak również jako wzgląd samoistny⁶⁶. Jednakże znaczenie przypisywane temu względowi uzasadniającemu w dotychczasowym orzecznictwie jest mniejsze, niż mogłoby sugerować jego określenie.

118. Tak więc konieczność zachowania wyważonego podziału władztwa podatkowego może uzasadniać środek ograniczający, w szczególności gdy ma on służyć zapobieganiu zachowaniom, które mogłyby zagrażać prawu państwa członkowskiego do wykonywania przysługującej mu kompetencji podatkowej w związku z działalnością wykonywaną

65 — Wyżej wymieniony w przypisie 3 wyrok w sprawie A, pkt 32 i nast.

66 — Wyroki: z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-10837, pkt 43–51; z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-231/05 Oy AA, Zb.Orz. s. I-6373, pkt 51; z dnia 15 maja 2008 r. w sprawie C-414/06 Lidl Belgium, Rec. s. I-3601, pkt 42; z dnia 25 lutego 2010 r. w sprawie C-337/08 X Holding, Zb.Orz. s. I-1215, pkt 33.

na jego terytorium⁶⁷. W ten sposób Trybunał przyznał państwom członkowskim zasadniczo prawo utrudnienia podatnikowi dowolnego transferu zysków lub strat z jednego państwa członkowskiego do drugiego bez względu na miejsce ich wygenerowania, a tym samym nieprzezwyciężenia podziału władztwa podatkowego.

119. W pierwszej kolejności należy stwierdzić, iż rzeczony wzgląd uzasadniający w przyznanych mu obecnie granicach nie może uzasadniać tego, że w przypadku dywidend portfelowych pochodzących z państw trzecich nie zapewnia się możliwości zaliczenia podatku.

120. Po pierwsze, chodzi tu bowiem nie o władztwo podatkowe dotyczące działalności gospodarczej wykonywanej w kraju, lecz o opodatkowanie przychodów uzyskanych za granicą. Po drugie, nie zagrażałoby władztwu podatkowemu Austrii samo w sobie, gdyby w odniesieniu do dywidend portfelowych pochodzących z państw trzecich dopuściła ona zaliczenie podatku dochodowego od osób prawnych pobranego od zysków przeznaczonych na te dywidendy. Jeżeli i o ile podatek pobrany za granicą nie osiągnie poziomu

opodatkowania dywidend krajowych podatkiem dochodowym od osób prawnych, to należy uiścić krajowy podatek dochodowy od osób prawnych zgodnie z metodą zaliczenia.

121. Niemniej jednak powstaje kwestia, czy rzeczonemu względowi uzasadniającemu należy nadać szersze znaczenie w odniesieniu do państw trzecich. Z uwagi na różnorodność potencjalnych przypadków nie można jednak udzielić na to pytanie ogólnej odpowiedzi.

122. W niniejszym kontekście, gdzie chodzi o to, czy swoboda przepływu kapitału w odniesieniu do dywidend portfelowych pochodzących z państw trzecich wymaga choćby istnienia możliwości zaliczenia zagranicznego podatku dochodowego od osób prawnych, bardziej liberalne podejście sprowadzałoby się ostatecznie do kwestii, czy zmniejszenie wpływów podatkowych może uzasadniać odmowę zaliczenia podatku. W zakresie w jakim w kontekście wyważonego podziału władztwa podatkowego podnosi się wymóg wzajemności, będzie on przedmiotem moich rozważań dopiero w ramach badania tego względu uzasadniającego.

123. Bez wątplenia zaliczenie podatku dochodowego od osób prawnych należnego w państwie trzecim może prowadzić do obniżenia krajowych wpływów podatkowych.

67 — Wyżej wymieniony w przypisie 66 wyrok w sprawie Oy AA, pkt 54; wyrok z dnia 17 września 2009 r. w sprawie C-182/08 Glaxo Wellcome, Zb.Orz. s. I-8591, pkt 82; z dnia 21 stycznia 2010 r. w sprawie C-311/08 SGI, Zb.Orz. s. I-487, pkt 60.

124. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem samo obniżenie wpływów podatkowych nie może jednak zostać uznane za nadrzędny względ interesu ogólnego, na który można by się powołać dla uzasadnienia przepisu zasadniczo sprzecznego z podstawową swobodą⁶⁸. Trybunał nie sprecyzował dotychczas kwestii, czy ma to zastosowanie również w odniesieniu do państw trzecich⁶⁹.

125. Nawet jeżeli zasadne wydaje się dokonanie dogłębnej analizy istoty i celu gwarantowanej jednostronnie przez Unię Europejską swobody przepływu kapitału do i z państw trzecich, to faktem jest, że w art. 56 ust. 1 WE państwa członkowskie jednoznacznie zobowiązały się do jej przestrzegania. Z tą wyrażoną deklaracją przestrzegania swobodnego przepływu kapitału do i z państw trzecich trudno byłoby pogodzić uznanie za dopuszczalne wynikających z krajowego ustawodawstwa podatkowego ograniczeń przepływu kapitału już z tego względu, że w przeciwnym wypadku wpływy podatkowe mogłyby ulec obniżeniu. W konsekwencji taka interpretacja oznaczałaby bowiem, że prawo podatkowe zostaje wręcz wyłączone z zakresu stosowania tych przepisów dotyczących swobody w przepływie kapitału. Umożliwiłoby to nie tylko w wyjątkowych przypadkach, ale w sposób systematyczny, ograniczenie przepływu kapitału z pominięciem przepisów szczególnych określonych w art. 57 i nast. WE w ten sposób, że udziałom w spółkach mających

siedzibę w państwach trzecich można by odmówić w szczególności wszelkich korzyści podatkowych, które przyznaje się dla udziałów w spółkach krajowych, chociaż pod kątem celu realizowanego przez będące ich podstawą uregulowania sytuacja ich posiadaczy jest jednakowa.

126. Stąd też odmowy stosowania metody zaliczenia w przypadku dywidend portfelowych pochodzących z państw trzecich nie można usprawiedliwić obniżeniem wpływów podatkowych ani też koniecznością zachowania wyważonego podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi.

ii) Wzajemność

127. Rządy austriacki, niemiecki, niderlandzki i fiński podnoszą ponadto, że zobowiązanie państw członkowskich do traktowania pod względem korzyści podatkowych spółek mających siedzibę w innym państwie na równi ze spółkami krajowymi opiera się na zasadzie wzajemności. Natomiast w stosunkach z państwami trzecimi brak jest takiej wzajemności. Jednakże potencjalne istnienie takiego zobowiązania do traktowania dywidend pochodzących z państw trzecich na równi z dywidendami krajowymi miałyby niekorzystny wpływ na pozycję negocjacyjną

68 — Wyżej wymieniony w przypisie 16 wyrok w sprawie Manninen, pkt 49; wyrok z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-386/04 Centro di Musicologia Walter Stauffer, Zb.Orz. s. I-8203, pkt 59; ww. w przypisie 67 wyrok w sprawie Glaxo Wellcome, pkt 82.

69 — Wyżej wymieniony w przypisie 60 wyrok w sprawie Orange European Smallcap Fund, pkt 95.

państw członkowskich w stosunku do państw trzecich w trakcie zawierania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których celem jest nie tylko zapewnienie wyważonego podziału władztwa podatkowego, lecz również zwalczanie gospodarki nieformalnej i przestępczości.

należy odrzucić także pozostałe argumenty podnoszone przez rząd austriacki. Ponadto w przedmiocie braku instrumentu służącego zbliżaniu ustawodawstw na płaszczyźnie stosunków z państwami trzecimi należy przypomnieć, że instrument taki istnieje wprawdzie w sferze prawa Unii, jednak nie był on dotychczas wykorzystywany w odniesieniu do opodatkowania udziałów portfelowych.

128. Ponadto rząd austriacki utrzymuje, że ochrona wpływów podatkowych państw członkowskich nie służy wyłącznie względom o charakterze gospodarczym, lecz zabezpieczeniu międzynarodowej neutralności podatkowej w obrębie rynku wewnętrznego. W odróżnieniu od pozostałych państw członkowskich, państwa trzecie nie mają obowiązku akceptowania porównywalnej straty w substancji podatkowej. Co więcej, w odniesieniu do państw trzecich brak jest mechanizmów mających na celu przestrzeganie równowagi w dziedzinie polityki finansowej, tak jak przyjmuje to traktat WE między innymi przez możliwość zbliżania ustawodawstw.

iii) Kontrola podatkowa

129. Uznanie wymogu wzajemności w stosunku do państw trzecich może wprawdzie wydawać się atrakcyjne, jednak jest on sprzeczny z brzmieniem i systematyką art. 56 WE i nast. Państwa członkowskie zdecydowały się bowiem na jednostronną liberalizację przepływu kapitału do i z państw trzecich, rezygnując tym samym z wymogu wzajemności. Z taką jednostronną liberalizacją nie da się pogodzić przyjęcia wymogu wzajemności na etapie badania istnienia względów uzasadniających. Z tej przyczyny

130. Co się tyczy wreszcie uznanej w orzecznictwie konieczności zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych, w ramach pierwszego pytania prejudycjalnego⁷⁰ wykazałam, że w odniesieniu do państw trzecich metodę zaliczenia można łączyć z wymogiem istnienia porozumienia o wzajemnej pomocy urzędowej z danym państwem trzecim, które umożliwia organom podatkowym tego państwa członkowskiego kontrolę faktycznego spełnienia przesłanek przyznania korzyści podatkowej w formie zaliczenia. W tym zakresie nie narusza pozycji negocjacyjnej danego państwa członkowskiego to, że na mocy art. 56 ust. 1 WE może być ono zobowiązane do umożliwienia co do zasady zaliczenia

⁷⁰ — Zobacz powyżej pkt 92 i nast.

zapłaconego za granicą podatku dochodowego od osób prawnych.

siedzibę w państwach trzecich nie zalicza się zapłaconego za granicą podatku dochodowego od osób prawnych, w przypadku gdy stanowią one udziały portfelowe, podczas gdy krajowe dywidendy portfelowe są zwolnione z podatku.

131. W niniejszej sprawie konieczności zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych nie można uznać za względ uzasadniający, bowiem w odniesieniu do dywidend portfelowych pochodzących z państw trzecich KStG odmawia zaliczenia zapłaconego za granicą podatku dochodowego od osób prawnych niezależnie od istnienia porozumienia o wzajemnej pomocy urzędowej.

D – W przedmiocie pytań prejudycjalnych 4, 4.1 oraz 4.2 w sprawie Haribo

c) Wniosek

132. Okoliczność, że żaden z przywołanych względów nie jest w stanie uzasadnić braku przyznania możliwości zaliczenia zapłaconego za granicą podatku dochodowego od osób prawnych w odniesieniu do dywidend portfelowych pochodzących z państw trzecich, narusza art. 56 ust. 1 WE.

134. W drodze pytań 4, 4.1 i 4.2 postawionych w sprawie Haribo sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy właściwe organy lub sądy krajowe mają obowiązek unikania naruszającego art. 56 ust. 1 WE podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym dywidend portfelowych pochodzących z państw trzecich poprzez stosowne zwolnienia obejmującego inne dywidendy lub czy w tym zakresie wystarczające jest zaliczenie uiszczonego za granicą podatku dochodowego od osób prawnych. Ponadto sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy prawidłowo wybraną metodę należy stosować nawet wówczas, gdy brak jest porozumienia o wzajemnej pomocy administracyjnej i egzekucyjnej – z uwagi na to, że ustawodawstwo krajowe nie ustanawia takiego wymogu również w odniesieniu do udziałów międzynarodowych w osobach prawnych mających siedzibę w państwach trzecich.

133. Na trzecie pytanie prejudycjalne w sprawie Haribo należy zatem odpowiedzieć, że art. 56 ust. 1 WE sprzeciwia się temu, że w odniesieniu do dywidend z udziałów kapitałowych w osobach prawnych mających

135. Odpowiedź na powyższe pytania w dużej mierze wynika z odpowiedzi na trzy poprzednie pytania prejudycjalne w sprawie Haribo.

136. Badanie drugiego pytania prejudycjalnego wykazało, że uzasadnione jest stosowanie metody zwolnienia w odniesieniu do dywidend krajowych, zaś w odniesieniu do dywidend zagranicznych uzasadnione jest jedynie stworzenie możliwości zaliczenia zapłaconego za granicą podatku dochodowego od osób prawnych. Znajduje to zastosowanie nawet wówczas, gdy przedstawienie dowodu na wysokość zapłaconego za granicą podatku jest niemożliwe lub pociąga za sobą niewspółmierne koszty. Badanie pytania trzeciego wykazało, że nieuzasadnione jest to, iż w odniesieniu do dywidend z udziałów w osobach prawnych mających siedzibę w państwach trzecich nie zalicza się zapłaconego za granicą podatku dochodowego od osób prawnych, w przypadku gdy stanowią one udziały portfelowe, podczas gdy dywidendy portfelowe pochodzenia krajowego są zwolnione z podatku.

137. W konsekwencji niezgodne z art. 56 ust. 1 WE podwójne opodatkowanie w wymiarze ekonomicznym dywidend portfelowych pochodzących z państw trzecich co do zasady można wyeliminować poprzez przyznanie ich posiadaczowi możliwości zaliczenia zapłaconego za granicą zagranicznego podatku dochodowego od osób prawnych.

138. Niemniej jednak również w tym zakresie należy uwzględnić najnowsze orzecznictwo, zgodnie z którym ustawodawstwo krajowe prowadzące do ograniczenia swobody podstawowej jest proporcjonalne jedynie wówczas, gdy rzeczywiście zmierza do

osiągnięcia wskazanego celu w sposób spójny i systematyczny⁷¹. Powyższe stwierdzenie musi być stosowane również w odniesieniu do rozwiązania przyjętego przez właściwe organy i sądy krajowe mającego na celu unikanie sprzecznego z prawem Unii podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym dywidend portfelowych pochodzących z państw trzecich.

139. O ile, tak jak to ma miejsce w niniejszych sprawach, w odniesieniu do tego samego rodzaju dywidend portfelowych pochodzących z państw członkowskich UE i państw EOG ustawodawstwo krajowe przyjmuje nie tylko stosowanie metody zaliczenia zapłaconego za granicą podatku dochodowego od osób prawnych, lecz również metody zwolnienia warunkowego z możliwością zmiany na metodę zaliczenia, to stosowanie wyłącznie metody zaliczenia w odniesieniu do dywidend portfelowych pochodzących z państw trzecich byłoby, ze względu na brak spójności, sprzeczne z zasadą proporcjonalności.

140. Co się tyczy wymogu pełnej wzajemnej pomocy urzędowej i egzekucyjnej, w ramach badania pierwszego⁷² pytania prejudycjalnego w sprawie Haribo dotyczącego dywidend portfelowych pochodzących z państw EOG stwierdziłam, że taki wymóg jest nieproporcjonalny: pomoc egzekucyjna nie jest niezbędna, bowiem chodzi tu o opodatkowanie

71 — Zobacz powyżej pkt 63 i nast.

72 — Zobacz powyżej pkt 89 i nast.

spółek będących rezydentami, zaś wymóg wzajemnej pomocy urzędowej jest nie-spójny, bowiem nie obejmuje on udziałów międzynarodowych.

141. Powyższe stwierdzenia można z łatwością odnieść do dywidend portfelowych pochodzących z państw trzecich. Podobnie jak w przypadku dywidend portfelowych pochodzących z państw będących stronami porozumienia EOG nie jest tu konieczna wzajemna pomoc egzekucyjna. Natomiast co do zasady uzasadnione jest uzależnienie przyznania korzyści podatkowej w postaci warunkowego zwolnienia i zaliczenia od istnienia porozumienia o wzajemnej pomocy urzędowej z państwem siedziby spółki dokonującej wypłat. Jednakże z uwagi na to, że zgodnie z uregulowaniami austriackimi taki wymóg nie istnieje w odniesieniu do dywidend z udziałów międzynarodowych pochodzących z państw trzecich, żądanie spełnienia tego wymogu w odniesieniu do dywidend portfelowych pochodzących z tych państw byłoby niespójne, a tym samym nieproporcjonalne.

142. Na pytania prejudycjalne 4, 4.1 i 4.2 w sprawie Haribo należy zatem odpowiedzieć, że krajowe organy administracji lub sądy mogą co do zasady unikać sprzecznego z art. 56 ust. 1 WE systematycznego podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym dywidend portfelowych pochodzących z państw trzecich poprzez umożliwienie ich posiadaczom zaliczenia uprzednio pobranego zagranicznego podatku dochodowego od osób prawnych. Jednakże w sytuacji gdy prawo krajowe w odniesieniu do tego samego rodzaju dywidend portfelowych pochodzących z państw członkowskich UE lub państw EOG stosuje metodę warunkowego zwolnienia

z możliwością zmiany na metodę zaliczenia, nieproporcjonalne byłoby stosowanie wyłącznie metody zaliczenia w odniesieniu do dywidend portfelowych pochodzących z państw trzecich. Zaliczenie lub warunkowe zwolnienie można co do zasady uzależnić od istnienia z danym państwem trzecim pełnego porozumienia o wzajemnej pomocy urzędowej. Jednakże w przypadku gdy w odniesieniu do dywidend z udziałów międzynarodowych w spółkach mających siedzibę w państwie trzecim, o ile zapewnia się tu możliwość zaliczenia lub warunkowego zwolnienia, brak jest wymogu istnienia wzajemnej pomocy urzędowej, przyjęcie takiego wymogu w odniesieniu do dywidend portfelowych pochodzących z państw trzecich byłoby nieproporcjonalne.

E – W przedmiocie obu pytań prejudycjalnych w sprawie Österreichische Salinen

143. W drodze obu pytań prejudycjalnych w sprawie Österreichische Salinen sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy art. 56 ust. 1 WE sprzeciwia się temu, że w ramach stosowania metody zaliczenia zagraniczne dywidendy portfelowe w roku, w którym osiągnięto stratę, będą ostatecznie podlegały podwójnemu opodatkowaniu ze względu na to, że

pomniejszając one ewentualną stratę podlegającą przeniesieniu na kolejne lata, a podlegający zaliczeniu podatek dochodowy od osób prawnych i podatek pobierany u źródła nie może zostać przeniesiony na kolejne lata lub być w inny sposób uwzględniony, podczas gdy krajowe dywidendy portfelowe są zawsze zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych.

względu, że poprzez stosowanie metody zaliczenia bez przeniesienia zaliczenia na lata kolejne w przypadku osiągnięcia straty dywidendy zagraniczne i tak będą ostatecznie podlegały podwójnemu opodatkowaniu. Z tego punktu widzenia nie jest oczywiste, że pytania prejudycjalne nie mają istotnego znaczenia dla rozstrzygnięcia sporu przed sądem krajowym.

146. W rezultacie oba pytania prejudycjalne są dopuszczalne.

1. Dopuszczalność pytań

144. Rząd austriacki uznaje obydwie te pytania prejudycjalne za niedopuszczalne, ponieważ w sposób oczywisty są one bez znaczenia dla rozstrzygnięcia sporu przed sądem krajowym. Przyznanie możliwości przeniesienia zaliczenia podatku z lat ubiegłych na lata kolejne nie ma znaczenia dla decyzji podatkowej ustalającej podatek dochodowy od osób prawnych za 2002 r. stanowiącej przedmiot sporu przed sądem krajowym.

145. Jednak sąd krajowy zmierza nie tylko do ustalenia, czy należy przyznać możliwość przeniesienia zaliczenia podatku na lata następujące po roku 2002, w którym osiągnięto stratę. Przeciwnie, z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że sąd krajowy wątpi w równoważność metod zwolnienia i zaliczenia również z tego

2. Odpowiedź na pytania prejudycjalne

147. W przedmiocie podatku pobieranego u źródła, o którym mowa w niniejszych pytaniach prejudycjalnych, należy przypomnieć, że pobór tego podatku może prowadzić do podwójnego opodatkowania nie w wymiarze ekonomicznym, lecz w wymiarze prawnym. Do takiego opodatkowania dochodzi z tego względu, że różne państwa jednocześnie wykonują przysługujące im kompetencje podatkowe względem posiadaczy udziałów – państwo siedziby spółki wypłacającej w postaci podatku pobieranego u źródła podlegającego zatrzymaniu przez spółkę wypłacającą oraz przez państwo siedziby posiadacza udziałów w postaci podatku dochodowego od osób fizycznych lub podatku dochodowego od osób prawnych.

148. Jednakże prawo Unii w obecnym stanie rozwoju nie określa ogólnego zakazu

podwójnego opodatkowania w wymiarze prawnym⁷³. W rezultacie z prawa Unii nie wynika też ogólne zobowiązanie państwa członkowskiego siedziby posiadacza udziału do unikania takiego podwójnego opodatkowania w wymiarze prawnym przez zaliczenie zapłaconego za granicą podatku u źródła⁷⁴. Jednak z faktu, że prawo Unii nie wymaga zaliczenia podatku pobieranego u źródła, nie wynika zobowiązanie do unikania skutków tego opodatkowania zamiast w określonym roku podatkowym, w którym ze względu na osiągniętą stratę nie można było uniknąć tym skutków w drodze zaliczenia, poprzez przeniesienie zaliczenia z lat ubiegłych na rok kolejny lub też w inny sposób.

149. W związku z powyższym należy dokonać badania pytań prejudycjalnych jedynie pod kątem podlegającego zaliczeniu podatku dochodowego od osób prawnych.

150. W przypadku gdy krajowa spółka kapitałowa osiągnie w określonym roku podatkowym stratę, a w ramach stosowania metody zaliczenia dywidendy pochodzenia zagranicznego zostaną uwzględnione w podstawie opodatkowania, to strata ulega pomniejszeniu

73 — Wyroki: z dnia 14 listopada 2006 r. w sprawie C-513/04 Kerckhaert i Morres, Zb.Orz. s. I-10967, pkt 20–24; z dnia 16 lipca 2009 r. w sprawie C-128/08 Damseaux, Zb.Orz. s. I-6823, pkt 25 i nast.; ww. w przypisie 16 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 56. W odniesieniu do poboru podatku u źródła w przypadku udziałów międzynarodowych zob. jednak art. 5 ust. 1 ww. w przypisie 39 dyrektywy 90/435.

74 — Wyżej wymieniony w przypisie 73 wyrok w sprawie Damseaux, pkt 32 i nast.

o kwotę tych dywidend. O ile, tak jak to ma miejsce w niniejszej sprawie, prawo krajowe określa możliwość przeniesienia straty na lata kolejne, to odpowiednio obniża się także wysokość ewentualnej straty podlegającej przeniesieniu. Z uwagi na to, że w kolejnym roku, w którym odnotowano zysk, można potrącić z podlegających opodatkowaniu zysków jedynie stratę z roku poprzedniego pomniejszoną o dywidendy zagraniczne, dywidendy te uwzględnia się w wysokości podstawy opodatkowania w roku, w którym odnotowano zysk, co prowadzi do odpowiednio wyższej stawki podatku dochodowego od osób prawnych.

151. W sytuacji gdyby obciążającego dywidendy zagraniczne uprzednio pobranego za granicą podatku dochodowego od osób prawnych nie można było zaliczyć w kolejnym roku ani też w inny sposób uwzględnić, to ostatecznie mimo wszystko doszłoby do podwójnego opodatkowania, któremu, jak wskazuje sąd krajowy, właśnie należało zapobiec, stosując metodę zaliczenia.

152. Natomiast w przypadku dywidend krajowych definitywnie eliminuje się podwójne opodatkowanie w wymiarze ekonomicznym. Z uwagi na fakt, że są one zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych, nie uwzględnia się ich w podstawie opodatkowania, a w rezultacie nie mogą one prowadzić do zmniejszenia straty w latach, w których odnotowano stratę. Zatem straty te można w pełni przenosić na kolejne lata.

153. Podzielam stanowisko reprezentowane przez Haribo, rząd niderlandzki oraz Komisję, iż takie mniej korzystne traktowanie zagranicznych dywidend portfelowych jest sprzeczne z art. 56 ust. 1 WE. Stosowanie metody zaliczenia w odniesieniu do tych dywidend w roku, w którym osiągnięto stratę, prowadzi do nieproporcjonalnego ograniczenia swobody przepływu kapitału, w sytuacji gdy obok możliwości przeniesienia straty na lata kolejne nie istnieje równoległe także możliwość uwzględnienia obciążenia zagranicznym podatkiem dochodowym od osób prawnych w drodze przeniesienia zaliczenia bądź w inny sposób, tak aby odpowiednio obniżał on stawkę podatku.

154. Na poparcie poglądu, jakoby przeniesienie zaliczenia i ulga podatkowa nie były konieczne, rząd austriacki przywołuje pkt 52 wyroku w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*⁷⁵, zgodnie z którym ulga podatkowa miałyby być udzielana jedynie do wysokości podatku dochodowego od osób prawnych uiszczanego przez spółkę otrzymującą dywidendy. W sytuacji, w której ze względu na osiągniętą stratę nie przypada do zapłaty żaden podatek krajowy, nie ma konieczności zaliczania zagranicznego obciążenia podatkowego bądź udzielania ulgi podatkowej.

155. Powyższa argumentacja pomija jednak fakt, że we wskazanym fragmencie Trybunał stwierdził jedynie, iż unikanie podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym

poprzez stosowanie metody zaliczenia nie może posunąć się tak daleko, że państwo członkowskie, w którym spółka otrzymująca dywidendy ma siedzibę, zwraca podmiotowi otrzymującemu dywidendy podatek pobrany za granicą – w wysokości wyższej niż kwota zaliczenia. To państwo członkowskie nie ma obowiązku obniżenia całkowitej kwoty opodatkowania dywidend podatkiem dochodowym od osób prawnych do poziomu krajowego. Należy unikać podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym jedynie w wysokości krajowego poziomu opodatkowania.

156. Nie będzie to jednak miało miejsca, gdy w roku, w którym osiągnięto stratę, krajowa spółka otrzymująca dywidendę nie będzie mogła skorzystać z zaliczenia z tego względu, że nie będzie takiego podatku krajowego, na poczet którego to obciążenie mogłoby być zaliczone, natomiast przeniesiona strata ulegnie pomniejszeniu o wysokość dywidend zagranicznych i w ten sposób dywidendy te zostaną w kolejnych latach w sposób pośredni obciążone krajowym podatkiem dochodowym od osób prawnych.

157. Trybunał zajmował się już podobną problematyką w kontekście dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich⁷⁶. Przedmiotem wyroku w sprawie *Cobelfret*⁷⁷ oraz postanowienia w sprawie *KBC-Bank*⁷⁸ było uregulowanie belgijskie, które prowadziło do zmniejszenia strat odnotowanych przez spółkę dominującą

⁷⁶ — Wyżej wymienionej w przypisie 73.

⁷⁷ — Wyrok z dnia 12 lutego 2009 r. C-138/07, Zb.Orz. s. I-731, pkt 37–45.

⁷⁸ — Postanowienie z dnia 4 czerwca 2009 r. w sprawach połączonych C-439/07 i C-499/07, s. I-4409, pkt 39 i nast.

⁷⁵ — Wyżej wymienionego w przypisie 2.

o kwotę uzyskanych dywidend w przypadku, gdy spółka dominująca nie osiągnęła innych dochodów podlegających opodatkowaniu w danym okresie podatkowym. Jako że zgodnie z belgijskimi przepisami podatkowymi możliwe było przeniesienie strat na kolejne lata, obniżenie strat spółki dominującej mogło skutkować pośrednim opodatkowaniem tych dywidend po stronie spółki dominującej w kolejnych latach podatkowych, w których spółka odnotowuje dodatni wynik finansowy, nawet jeśli dywidendy otrzymane przez spółkę dominującą nie podlegały opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych w roku podatkowym wypłat. W tym zakresie Trybunał stwierdził, że w takim przypadku nie jest realizowany cel unikania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym.

158. Stąd też argument rządu austriackiego należy oddalić.

159. Rząd włoski stoi na stanowisku, że w ramach grupy przedsiębiorstw, do której należą spółka otrzymująca dywidendy oraz spółka wypłacająca niebędąca rezydentem, nie można z góry wykluczyć stosowania praktyk prowadzących do przesunięcia dywidend do spółki generującej straty w celu wykluczenia opodatkowania tej spółki ze względu na osiągniętą stratę oraz w celu zachowania również na kolejne lata zwolnienia dywidend z podatku (przez przeniesienie zaliczenia). Z wyroku

w sprawie Glaxo Wellcome⁷⁹ można wywieść w drodze analogii, że uregulowanie takie jak w danej sprawie, które nie określa przeniesienia zaliczenia, nie wykracza ponad to, co jest konieczne do zachowania wyważonego rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi oraz zapobiegania czysto sztucznym strukturom, w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych, których wyłącznym celem jest uzyskanie korzyści podatkowej. W końcu do sądu krajowego należy ocena tych okoliczności.

160. Powyższego argumentu nie można uwzględnić w niniejszym kontekście już z tego względu, że nie chodzi tu o wypłaty dywidend w ramach grup przedsiębiorstw, lecz o dywidendy z udziałów portfelowych posiadane we współwłasności z innymi inwestorami za pośrednictwem krajowego funduszu inwestycyjnego. Wydaje się, że wspomniane przez rząd włoski czysto sztuczne struktury wewnątrz grupy przedsiębiorstw są tu wykluczone.

161. Podsumowując, pragnę w celu wyjaśnienia podkreślić, że powyższe rozważania znajdują w jednakowej mierze zastosowanie do dywidend portfelowych pochodzących z państw członkowskich UE lub państw EOG, jak i do dywidend portfelowych pochodzących z państw trzecich. Jak wynika z odpowiedzi na trzecie pytanie prejudycjalne w sprawie Haribo, również w przypadku dywidend portfelowych pochodzących z państw trzecich należy przyznać co najmniej możliwość zaliczenia, o ile w odniesieniu do krajowych dywidend portfelowych za

79 — Wyżej wymienionego w przypisie 67.

pomocą zwolnienia eliminuje się podwójne opodatkowanie w wymiarze ekonomicznym. W sytuacji poniesienia straty przez spółkę otrzymującą dywidendy kwestie rozważane w niniejszej sprawie pojawiają się niezależnie od dokładnego pochodzenia zagranicznej dywidendy portfelowej.

162. W związku z powyższym na oba pytania prejudycjalne postawione w sprawie Österreichische Salinen należy zatem odpowiedzieć,

iż art. 56 ust. 1 WE sprzeciwia się temu, że w ramach stosowania metody zaliczenia zagraniczne dywidendy portfelowe w roku, w którym osiągnięto stratę, będą ostatecznie podlegały podwójnemu opodatkowaniu ze względu na to, że pomniejszając one ewentualną stratę podlegającą przeniesieniu na kolejne lata, a podlegający zaliczeniu podatek dochodowy od osób prawnych nie może zostać przeniesiony na kolejne lata lub być w inny sposób uwzględniony, podczas gdy krajowe dywidendy portfelowe są zawsze zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych.

V – Wnioski

163. Na podstawie powyższych rozważań proponuję udzielić następującej odpowiedzi na pytania prejudycjalne postawione przez Unabhängiger Finanzsenat, oddział zamiejscowy w Linzu, w sprawie C-436/08 Haribo:

1. Artykuł 56 ust. 1 WE nie stoi na przeszkodzie temu, że z tytułu dywidend portfelowych pochodzących z innych państw członkowskich UE lub państw EOG spółki krajowe obarczone były zwykle obowiązkiem zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych z tego względu, że nie mają one możliwości lub praktycznie nie są w stanie przedstawić danych dotyczących uprzedniego obciążenia zagranicznym podatkiem dochodowym od osób prawnych w celu zastosowania

metody zwolnienia lub przynajmniej metody zaliczenia, podczas gdy krajowe dywidendy portfelowe są zawsze zwolnione z podatku.

2. Artykuł 56 ust. 1 WE sprzeciwia się temu, że zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych dywidend portfelowych z państw EOG nienależących do Unii Europejskiej jest uzależnione od istnienia wzajemnej pomocy urzędowej i egzekucyjnej, chociaż warunek ten nie dotyczy dywidend z udziałów międzynarodowych.

3. Artykuł 56 ust. 1 WE sprzeciwia się temu, że w odniesieniu do dywidend z udziałów kapitałowych w osobach prawnych mających siedzibę w państwach trzecich nie zalicza się zapłaconego za granicą podatku dochodowego od osób prawnych, w przypadku gdy stanowią one udziały portfelowe, podczas gdy krajowe dywidendy portfelowe są zwolnione z podatku.

4. Krajowe organy administracji lub sądy mogą co do zasady unikać sprzecznego z art. 56 ust. 1 WE systematycznego podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym dywidend portfelowych pochodzących z państw trzecich poprzez umożliwienie ich posiadaczom zaliczenia uprzednio pobranego zagranicznego podatku dochodowego od osób prawnych. Jednakże w sytuacji gdy prawo krajowe w odniesieniu do tego samego rodzaju dywidend portfelowych pochodzących z państw członkowskich UE lub państw EOG stosuje metodę warunkowego zwolnienia z możliwością zmiany na metodę zaliczenia, nieproporcjonalne byłoby stosowanie wyłącznie metody zaliczenia w odniesieniu do dywidend portfelowych pochodzących z państw trzecich. Zaliczenie lub warunkowe zwolnienie można co do zasady uzależnić od istnienia z danym państwem trzecim pełnego porozumienia o wzajemnej pomocy urzędowej. Jednakże w przypadku gdy w odniesieniu do dywidend z udziałów międzynarodowych w spółkach mających siedzibę w państwie trzecim, o ile zapewnia się tu możliwość zaliczenia lub warunkowego zwolnienia, brak jest wymogu istnienia wzajemnej pomocy

urzędowej, przyjęcie takiego wymogu w odniesieniu do dywidend portfelowych pochodzących z państw trzecich byłoby nieproporcjonalne.

164. Ponadto proponuję udzielić następującej odpowiedzi na pytania prejudycjalne postawione przez Unabhängiger Finanzsenat, oddział zamiejskowy w Linzu, w sprawie C-437/08 Österreichische Salinen:

Artykuł 56 ust. 1 WE sprzeciwia się temu, że w ramach stosowania metody zaliczenia zagraniczne dywidendy portfelowe w roku, w którym osiągnięto stratę, będą ostatecznie podlegały podwójnemu opodatkowaniu ze względu na to, że pomniejszają one ewentualną stratę podlegającą przeniesieniu na kolejne lata, a podlegający zaliczeniu podatek dochodowy od osób prawnych nie może zostać przeniesiony na kolejne lata lub być w inny sposób uwzględniony, podczas gdy krajowe dywidendy portfelowe są zawsze zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych.