



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
ELEONOR SHARPSTON
przedstawiona w dniu 19 lipca 2012 r.¹

Sprawa C-342/10

**Komisja Europejska
przeciwko**

Republice Finlandii

Swobodny przepływ kapitału — Dyskryminujące opodatkowanie dywidend wypłacanych na rzecz funduszy emerytalnych niebędących rezydentami

1. W ramach niniejszego postępowania w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego zagadnienie przedłożone Trybunałowi dotyczy tego, czy Finlandia opodatkowuje dywidendy wypłacane na rzecz kapitałowych funduszy emerytalnych niebędących rezydentami (zwanymi dalej „funduszami emerytalnymi niebędącymi rezydentami”) ² w sposób dyskryminujący.
2. Fundusze emerytalne, takie jak będące przedmiotem postępowania, zazwyczaj otrzymują składki od uczestników bądź w ich imieniu, z których to składek fundusze te dokonują inwestycji w celu zapewnienia dochodów w postaci wypłaconych dywidend. Część dochodów przeznaczana jest na pokrycie kosztów działalności, jednakże znaczna część jest przekazywana na rachunki rezerwowe, z przeznaczeniem na wypłatę świadczeń emerytalnych na rzecz beneficjentów. W niektórych wypadkach podmiot prowadzący fundusz może również wygenerować dla siebie zyski.
3. Co do zasady dywidendy wypłacone na rzecz funduszy emerytalnych mających siedzibę w Finlandii (zwanymi dalej „funduszami emerytalnymi będącymi rezydentami”) opodatkowane są w tym państwie w wysokości 19,5% ³. Jednakże dowolna część tych dochodów przenoszona na rachunki rezerwowe traktowana jest jako koszt uzyskania przychodów, wobec czego może zostać odliczona od dochodu podlegającego opodatkowaniu. W konsekwencji takie dochody z inwestycji w ogóle nie są opodatkowane na tym etapie. Jednakże podlegają one opodatkowaniu jako dochody beneficjentów z chwilą, gdy zostają im wypłacone na podstawie umów ubezpieczenia.
4. Co się tyczy funduszy emerytalnych niebędących rezydentami, Finlandia może jedynie opodatkować wypłacone dywidendy powstałe na jej terytorium. Tak więc fundusze emerytalne niebędące rezydentami, traktowane są odmiennie w zakresie, w jakim takie wypłacane dywidendy opodatkowane są podatkiem pobieranym u źródła według stawki 19,5% ⁴. Nie funkcjonuje natomiast żaden odpowiadający temu rozwiązaniu mechanizm dla funduszy emerytalnych będących rezydentami, zgodnie z którym dochody przeniesione na rachunki rezerwowe korzystają z ulgi podatkowej w ramach systemu krajowego.

1 — Język oryginału: angielski.

2 — Zobacz pkt 25 poniżej.

3 — Zobacz pkt 16 poniżej.

4 — Zobacz pkt 19 poniżej.

5. Komisja podnosi, iż takie odmienne traktowanie ma charakter dyskryminujący.

Przepisy prawa

TFUE oraz porozumienie EOG

Traktat

6. Artykuł 63 TFUE zakazuje wszelkich ograniczeń w przepływie kapitału między państwami członkowskimi i państwami trzecimi.

7. Artykuł 65 ust. 1 lit. a) TFUE stanowi, że art. 63 TFUE nie narusza prawa państw członkowskich „do stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału”.

8. Artykuł 65 ust. 3 TFUE stanowi, że środki i procedury określone w ust 1: „[...] nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu artykułu 63”.

9. Artykuł 40 porozumienia EOG⁵ faktycznie rozciąga zakaz zawarty w art. 63 TFUE na Europejski Obszar Gospodarczy (zwany dalej „EOG”).

10. Artykuł 6 porozumienia EOG stanowi, że postanowienia porozumienia EOG, w zakresie w jakim są one co do istoty tożsame z odpowiednimi zasadami ówczesnego Traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Gospodarczą, Traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Węgla i Stali (oraz aktami przyjętymi w zastosowaniu tych dwóch traktatów), podlegają wykładni zgodnej z odpowiednimi orzeczeniami Trybunału przed datą podpisania porozumienia EOG⁶. Trybunał jest właściwy do dokonywania wykładni porozumienia EOG w zakresie, w jakim dotyczy to terytorium Unii Europejskiej⁷.

11. Tak więc postanowienia porozumienia EOG zakazujące wprowadzania ograniczeń swobody przepływu kapitału muszą w możliwie najszerszym zakresie również być interpretowane w ten sam sposób jak art. 63 TFUE i art. 65 TFUE.

Dyrektywa Rady 77/799/EWG

12. Dyrektywa Rady 77/799/EWG⁸ reguluje wymianę informacji pomiędzy państwami członkowskimi w celu umożliwienia im prawidłowego wymiaru podatku od dochodów i kapitału. Dyrektywa ta nie jest przedmiotem niniejszego postępowania; ma ona jednak znaczenie w takim zakresie, w jakim Komisja wyjaśniła, iż stwierdzenie, którego żąda, dotyczy wyłącznie tych państw będących stronami porozumienia EOG, wobec których ma zastosowanie dyrektywa 77/799/EWG⁹.

5 — Porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3, zwane dalej „porozumieniem EOG”).

6 — Wyroki Trybunału: z dnia 26 października 2006 r. w sprawie C-345/05 Komisja przeciwko Portugalii, Zb.Orz. s. I-10633, pkt 39; z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-471/04 Keller Holding, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo.

7 — Zobacz opinię rzecznika generalnego L. Geelhoeda z dnia 10 kwietnia 2003 r. w sprawie C-452/01 Ospelt i Schlössle Weissenberg, Rec. s. I-9743, pkt 67 (wyrok Trybunału z dnia 23 września 2003 r.); wyrok Trybunału z dnia 15 czerwca 1999 r. w sprawie C-321/97 Andersson i Wåkerås-Andersson, Rec. s. I-3551, pkt 28.

8 — Dyrektywa z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. L 336, s. 15). Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG wejdzie w życie z dniem 1 stycznia 2013 r. (Dz.U. 2011, L 64, s. 1).

9 — Zobacz pkt 70 poniżej oraz przypis 47.

Dyrektywa Rady 88/361/EWG

13. Dyrektywa Rady 88/361/EWG¹⁰ wprowadziła zupełną liberalizację przepływu kapitału, natomiast art. 1 ust. 1 tej dyrektywy zobowiązał państwa członkowskie do zniesienia wszelkich ograniczeń w tym zakresie. Po wprowadzeniu artykułów: 56 WE i 58 WE (obecnie art. 63 TFUE i art. 65 TFUE) do traktatu w 1994 r.¹¹, załączona do dyrektywy nomenklatura służy jako wskazówka w celu ustalenia, czy dana transakcja stanowi przepływ kapitału w rozumieniu art. 63 TFUE¹². Artykuł 40 porozumienia EOG należy czytać łącznie z jego załącznikiem XII. Te dwa postanowienia wyraźnie odwołują się do dyrektywy 88/361/EWG oraz wskazują sposób, w jaki akt ten należy interpretować dla potrzeb porozumienia EOG.

Dyrektywa w sprawie spółek dominujących i spółek zależnych

14. Dyrektywa w sprawie spółek dominujących i spółek zależnych¹³ nie jest bezpośrednio przedmiotem niniejszego postępowania. Ma ona jednak znaczenie, w zakresie w jakim reguluje podwójne opodatkowanie wypłacanych dywidend. Dyrektywa, która, wprowadzając wspólny system opodatkowania, ma na celu usunięcie niedogodności we współpracy między spółkami różnych państw członkowskich występujących w porównaniu ze współpracą między spółkami z tego samego państwa członkowskiego, a tym samym do ułatwienia współpracy spółek na szczeblu Unii¹⁴. Dyrektywa w sprawie spółek dominujących i spółek zależnych zmierza do zapewnienia, że jeśli spółka dominująca przez swój związek ze spółką zależną uzyskuje dywidendy (określone w tej dyrektywie jako udział w zyskach podzielonych), to państwo siedziby spółki dominującej musi bądź powstrzymać się od opodatkowania tych zysków, bądź opodatkować te zyski, jednocześnie upoważniając spółkę dominującą do odliczenia od kwoty podatku należnego tę część podatku dochodowego od osób prawnych, płaconego przez spółkę zależną, która odnosi się do tych wypłacanych dywidend¹⁵. Ponadto w celu zapewnienia neutralności podatkowej art. 5 dyrektywy 90/435/EWG stanowi, że „Zyski, które spółka zależna dzieli na rzecz spółki dominującej, są zwolnione z podatku dochodowego potrącanego u źródła dochodu”¹⁶.

Przepisy krajowe

15. Laki elinkeinotulon verottamisesta (ustawa o podatku od działalności gospodarczej, 360/1968, zwana dalej „LEV”) reguluje opodatkowanie dywidend wypłacanych na rzecz funduszy emerytalnych będących rezydentami. Paragraf 6a LEV w związku z 11 LEV oznacza, że dywidendy wypłacane na rzecz funduszy emerytalnych są opodatkowane jako dochód.

16. Zgodnie z § 6 LEV w związku z § 2 tuloverolaki (ustawy o podatku dochodowym, 1535/1992) fundusze emerytalne obciążane są podatkiem od wypłacanych dywidend według stawki w wysokości 19,5%.

10 — Dyrektywa z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu (Dz.U. L 178, s. 5).

11 — Artykuły: 56 WE i 58 WE zostały wprowadzone z mocą od dnia 1 stycznia 1994 r. traktatem z Maastricht (Traktatem o Unii Europejskiej) (Dz.U. 1992, C 191, s. 1).

12 — Wyrok Trybunału z dnia 2 czerwca 2005 r. w sprawie C-174/04 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-4933, pkt 27.

13 — 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). Dla potrzeb dyrektywy spółka dominująca to każda spółka w państwie członkowskim, która spełnia warunki wymienione w art. 2 dyrektywy i posiada co najmniej 10% udziału w kapitale spółki w innym państwie członkowskim spełniającej te same warunki: zob. art. 3 ust. 1 dyrektywy.

14 — Wyrok Trybunału z dnia 26 czerwca 2008 r. w sprawie C-284/06 Burda, Zb.Orz. s. I-4571, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo.

15 — Zobacz motyw czwarty preambuły oraz art. 4 ust. 1 dyrektywy 90/435/EWG. Zobacz także wyrok Trybunału z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie C-138/07 Cobelfret, Zb.Orz. s. I-731, pkt 29, 30.

16 — Zobacz pkt 67–69 poniżej w odniesieniu do dyrektywy 90/435/EWG.

17. Paragraf 7 LEV stanowi, że koszty i straty poniesione w celu uzyskania lub utrzymania dochodów z działalności gospodarczej podlegają odliczeniu dla celów podatkowych.

18. Paragraf 8 akapit pierwszy pkt 10 LEV stanowi, że koszty uzyskania przychodów dla potrzeb § 7 obejmują między innymi przekazy wynikające z przepisów ustawowych dokonywane przez towarzystwa ubezpieczeniowe, związki ubezpieczeniowe, instytucje oszczędnościowe oraz podobne podmioty prowadzące ubezpieczenia w celu wykonania swoich zobowiązań ubezpieczeniowych wraz z kwotami niezbędnymi dla zaspokojenia tych zobowiązań, a także z kwotami, zgodnie z zasadami obowiązującymi w branży ubezpieczeń¹⁷, niezbędnymi na pokrycie zobowiązań związanych z inwestycjami na pozyskanie świadczeń emerytalnych oraz pozostałych zobowiązań związanych z ubezpieczeniami¹⁸.

19. Od dywidend uzyskiwanych od spółek fińskich przez fundusze emerytalne niebędące rezydentami pobierany jest podatek u źródła na podstawie lähdeverolaki (ustawy o podatku pobieranym u źródła dochodu, 627/1978) w wysokości 19,5%. Zgodnie z art. 3–7 lähdeverolaki podatek pobierany u źródła naliczany jest według stawki 19,5%. Stawka ta jest niższa w wypadku obowiązywania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania¹⁹.

Przebieg postępowania

20. Po przeprowadzeniu postępowania na podstawie art. 258 TFUE Komisja żąda, aby Trybunał stwierdził, iż ustanawiając i utrzymując w mocy system, w myśl którego dywidendy wypłacane funduszom emerytalnym niebędącym rezydentami zostały opodatkowane w dyskryminujący sposób, Republika Finlandii uchybiła swoim zobowiązaniom wynikającym z art. 63 TFUE i art. 40 porozumienia EOG. Komisja również zwraca się do Trybunału o obciążenie Republiki Finlandii kosztami postępowania.

21. Rządy Danii, Francji, Niemiec, Szwecji oraz Zjednoczonego Królestwa wystąpiły w charakterze interwenientów popierających stanowisko Finlandii.

22. Komisja oraz rządy: Finlandii, Niemiec i Szwecji przedstawiły swe uwagi ustnie w trakcie rozprawy w dniu 10 maja 2012 r.

Ocena

Uwagi wstępne

23. Po pierwsze, rząd fiński twierdzi, że skarga Komisji jest niedopuszczalna. Finlandia podnosi, że skarga nie spełnia przesłanek określonych w art. 38 § 1 lit. a) regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości, ponieważ nie przedstawiono w niej zarzutów w sposób wystarczająco jasny i precyzyjny, który umożliwiłby Finlandii przygotowanie odpowiedzi na skargę, a Trybunałowi wydanie orzeczenia.

17 — Kapitałowe fundusze emerytalne (zobacz pkt 25 poniżej) zobowiązane są posiadać wystarczające aktywa na pokrycie przyszłych zobowiązań w celu zapewnienia ochrony osób, z którymi zawarły umowy ubezpieczenia. Z reguły państwa członkowskie odpowiedzialne są za uregulowanie zabezpieczenia emerytalnego na swoich terytoriach. Jednakże dyrektywa 2003/41/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie działalności instytucji pracowniczych programów emerytalnych oraz nadzoru nad takimi instytucjami (Dz.U. 2003, L 235 s. 10) ustanawia określone wymogi mające na celu ochronę praw beneficjentów zabezpieczanych przez kapitałowe fundusze emerytalne. Obejmują one m.in. wymóg, aby fundusze emerytalne inne niż kapitałowe zapewniły dostateczne rezerwy aktywów w celu zaspokojenia zobowiązań funduszu emerytalnego w chwili ich powstania.

18 — W niniejszej opinii § 7, § 8 akapit pierwszy pkt 10 LEV określam jako „sporne przepisy krajowe”.

19 — Zobacz pkt 70 poniżej.

24. Choć skarga Komisji byłaby bardziej zrozumiała, jeżeli zostałaby sformułowana w bardziej precyzyjny sposób, to po zbadaniu odpowiedzi na skargę przedstawionej przez rząd fiński pozostaje oczywistym, iż zrozumiał on skargę Komisji. Co więcej, skarga jest na tyle jasna, że umożliwiła rządowi pięciu państw członkowskich przedłożenie uwag w odpowiedzi na sporne kwestie. W świetle powyższego nie uważam, iż Finlandia poniosła uszczerbek przy przygotowywaniu swojej odpowiedzi na skargę.

25. Po drugie, niniejsze postępowanie dotyczy „kapitałowych” funduszy emerytalnych. Takie fundusze emerytalne gromadzą aktywa, są wykorzystane wyłącznie w celu wypłaty świadczeń osobom, z którymi zawarły umowę ubezpieczenia. Aktywa należą do funduszu, a ich wykorzystanie jest dopuszczalne wyłącznie w celu wypłaty wspomnianych świadczeń²⁰. Kapitałowe fundusze emerytalne z reguły przenoszą płatności wygenerowane przez swoje inwestycje na rachunki rezerwowe przeznaczone na wywiązanie się z przyszłych zobowiązań²¹. W trakcie rozprawy Finlandia wyjaśniła, że kwoty zostały przeniesione na podstawie przepisów ustawowych. Bezsprzecznie fundusze emerytalne niebędące rezydentami prowadzą taką samą działalność w zakresie przenoszenia wypłacanych dywidend na rachunki rezerwowe w tym samym celu co fundusze emerytalne będące rezydentami.

26. Po trzecie, wypłacane dywidendy zazwyczaj uważane są za dochód (przychód), a nie koszt²². Tak więc na ogół co do zasady dywidendy opodatkowane są jako dochód²³. Jednakże zgodnie ze spornymi przepisami krajowymi fundusze emerytalne (bądź podobne podmioty prowadzące podobną działalność w zakresie ubezpieczeń) mają możliwość traktowania wypłacanych dywidend otrzymywanych przez siebie i przenoszonych na rachunki rezerwowe jako kosztów uzyskania przychodów dla potrzeb podatkowych. Wobec powyższego przy naliczaniu zobowiązań podatkowych dywidendy odliczane są od dochodu funduszu emerytalnego w celu ustalenia kwoty należnego podatku.

27. Uważam, iż takie ułatwienie stanowi ulgę podatkową powstałą na skutek charakteru konkretnych zobowiązań i działalności funduszy emerytalnych.

28. Po czwarte, traktat nie zawiera definicji, co stanowi „przepływ kapitału” dla potrzeb art. 63 TFUE. Pomimo iż przychód z tytułu dywidendy nie został wyraźnie wymieniony jako przepływ kapitału w nomenklaturze stanowiącej załącznik do dyrektywy 88/361/EWG, prawo do otrzymania takiej płatności z góry zakłada uczestnictwo w nowych bądź istniejących przedsiębiorstwach dla potrzeb tytułu I ust. 2 załącznika bądź w transakcjach odnoszących się do papierów wartościowych na rynku kapitałowym określonych w tytule III A ust. 1 i 3²⁴. Nabycie aktywów generujących dywidendy w oczywisty sposób wchodzi w zakres stosowania załączonej nomenklatury, pomimo iż wypłacane dywidendy jako takie na ogół traktowane są jako dochód dla celów podatkowych.

29. Po piąte, do państw członkowskich należy decyzja, czy skorzystają ze swojej kompetencji podatkowej w sprawach dotyczących podatków bezpośrednich, niebędących przedmiotem harmonizacji. Tym niemniej zgodnie z utrwalonym orzecznictwem państwa członkowskie zobowiązane są do realizacji tych kompetencji zgodnie z prawem Unii, a zatem muszą unikać bezpośredniej bądź pośredniej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową²⁵.

20 — Zobacz prywatne świadczenia emerytalne: Klasyfikacja OECD oraz glosariusz, www.oecd.org/dataoecd/49/38/356329.pdf. Zobacz również opublikowaną przez Komisję Zieloną Księgę na rzecz adekwatnych, stabilnych i bezpiecznych systemów emerytalnych w Europie, [COM (2010) 365 wersja ostateczna]. Takie systemy emerytalne (zakładowe bądź indywidualne) gromadzą wyznaczone aktywa w celu pokrycia przyszłych zobowiązań funduszu.

21 — Na zasadzie przeciwieństwa, repartycyjne systemy emerytalne (znane jako Pay-as-you-go, PAYGO lub PAYG) nie są zobowiązane do gromadzenia aktywów – świadczenia wypłacane są z bieżących składek pracowniczych bądź podatków.

22 — Wypłata dywidendy została sklasyfikowana jako dochód w modelowej konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku OECD, dostępnej na witrynie www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital. Najnowsza wersja pochodzi z dnia 22 lipca 2010 r.

23 — Zobacz pkt 15 powyżej.

24 — Zobacz pkt 13 powyżej.

25 — Zobacz wyrok Trybunału z dnia 3 czerwca 2010 r. w sprawie C-487/08 Komisja przeciwko Hiszpanii, Zb.Orz. s. I-4843, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo.

Dyskryminacja

30. Komisja podnosi, iż skoro fundusze emerytalne będące rezydentami uprawnione są do traktowania wypłacanych dywidend przeniesionych na rachunki rezerwowe jako podlegających odliczeniu kosztów uzyskania przychodu, to te fundusze emerytalne są (faktycznie) zwolnione od podatku. Fundusze emerytalne niebędące rezydentami znajdują się w mniej korzystnym położeniu, ponieważ od wypłacanych im dywidend jest pobierany u źródła podatek, od którego nie ma możliwości dokonywania odliczeń. Komisja twierdzi, iż odmienne traktowanie powoduje, że transgraniczny transfer kapitału staje się mniej atrakcyjny wskutek odstraszenia funduszy emerytalnych niebędących rezydentami od nabywania akcji lub udziałów w spółkach fińskich. W ten sposób różnica ta uniemożliwia funduszom emerytalnym rozszerzanie ich inwestycji i zwiększanie zysków przeznaczonych na wypłatę świadczeń emerytalnych na rzecz ubezpieczonych osób.

31. Finlandia nie zgadza się, że fundusze emerytalne będące rezydentami są zwolnione od podatku z tytułu otrzymywanych dywidend. Wskazuje, iż co do zasady wszystkie fundusze emerytalne podlegają opodatkowaniu. Niemniej jednak Finlandia zgadza się, że fundusze emerytalne niebędące rezydentami traktowane są odmiennie niż fundusze emerytalne będące rezydentami oraz że w określonych wypadkach możliwość traktowania wypłacanych dywidend jako podlegających odliczeniu kosztów uzyskania przychodów może doprowadzić do tego, że nie powstanie obowiązek podatkowy.

32. Jest oczywistym, że przewidziana w spornych przepisach krajowych możliwość stanowi ulgę podatkową, która nie została przyznana funduszom emerytalnym niebędącym rezydentami.

33. Fundusze emerytalne nabywają i utrzymują aktywa kapitałowe w celu wygenerowania dochodów w dłuższej perspektywie czasu. Takie odmienne traktowanie dywidend pod względem podatkowym ogranicza swobodę przepływu kapitału, ponieważ sprawia, że inwestowanie w Finlandii jest mniej atrakcyjne dla funduszy inwestycyjnych niebędących rezydentami. W konsekwencji prowadzi to do ograniczenia możliwości pozyskiwania środków inwestycyjnych przez przedsiębiorstwa fińskie od zagranicznych funduszy emerytalnych²⁶.

34. Wobec powyższego uważam, iż umożliwiając funduszom emerytalnym będącym rezydentami traktowanie wypłacanych dywidend przenoszonych na rachunki rezerwowe jako podlegających odliczeniu kosztów uzyskania przychodów, a jednocześnie nie przyznając tej samej ulgi funduszom emerytalnym niebędącym rezydentami – sporne przepisy krajowe stanowią ograniczenie swobody przepływu kapitału w rozumieniu art. 63 TFUE.

Uzasadnienie

35. Czy odmienne traktowanie funduszy emerytalnych będących rezydentami i niebędących rezydentami jest uzasadnione?

Artykuł 65 ust. 1 lit. a) TFUE

36. Finlandia, wspierana przez rządy państw członkowskich występujących w charakterze interwenientów, podnosi, że art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE zezwala jej na dokonywanie rozróżnienia pomiędzy funduszami emerytalnymi niebędącymi w takiej samej sytuacji w zakresie siedziby, a w konsekwencji na stosowanie spornych przepisów krajowych.

26 — Zobacz wyrok Trybunału z dnia 6 października 2011 r. w sprawie C-493/09 Komisja przeciwko Portugalii, Zb.Orz. s. I-9247, pkt 28–32.

37. W tym względzie art. 65 ust. 1 lit. a), jako postanowienie stanowiące odstępstwo od podstawowej zasady swobodnego przepływu kapitału, musi być przedmiotem ścisłej wykładni²⁷. Nie należy interpretować wyjątku w ten sposób, że każdy akt krajowy czyniący rozróżnienia pomiędzy podatnikami ze względu na miejsce zamieszkania lub miejsce ich siedziby jest automatycznie zgodny z postanowieniami traktatu²⁸.

38. Należy więc odróżnić odmienne traktowanie dozwolone na mocy art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE od arbitralnej dyskryminacji zakazanej w art. 65 ust. 3. W tym zakresie przepis krajowy może zostać uznany za zgodny z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, to znaczy art. 63 TFUE, jedynie wtedy, gdy odmienne traktowanie dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub gdy jest ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego²⁹.

39. Zagadnienie to zostało zbadane przez Trybunał w szeregu sprawach dotyczących podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym³⁰. Co do zasady państwa członkowskie mogą wprowadzać środki w celu zapobiegania lub łagodzenia opodatkowania kaskadowego bądź podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym zysku wypłacanego przez spółkę będącą rezydentem, przy czym akcjonariusze lub udziałowcy, na rzecz których ten zysk jest wypłacany, będący rezydentami, niekoniecznie znajdują się w sytuacji porównywalnej do sytuacji akcjonariuszy lub udziałowców niebędących rezydentami³¹.

40. Jednakże od chwili, gdy państwo członkowskie jednostronnie bądź w drodze umowy obejmuje podatkiem dochodowym nie tylko akcjonariuszy będących rezydentami, lecz także akcjonariuszy niebędących rezydentami, w odniesieniu do dywidend, które otrzymują oni od spółki będącej rezydentem, sytuacja tych akcjonariuszy niebędących rezydentami upodabnia się do sytuacji akcjonariuszy będących rezydentami³².

41. Jak to ujął Trybunał: „Samo bowiem wykonywanie kompetencji podatkowych przez dane państwo, niezależnie od opodatkowania w innym państwie członkowskim, wywołać może ryzyko opodatkowania kaskadowego lub podwójnego opodatkowania w wymiarze gospodarczym. W takim przypadku, aby otrzymujące dywidendy spółki niebędące rezydentami nie spotykały się z ograniczaniem swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, co do zasady zakazanym w art. 56 WE, państwo siedziby spółki dokonującej wypłaty zysków musi zapewnić, by w ramach przewidzianych w prawie krajowym rozwiązań mających na celu zapobieganie lub zmniejszanie opodatkowania kaskadowego, spółki mające status udziałowców, niebędące rezydentami, były traktowane tak samo jak spółki mające status udziałowców, a będące rezydentami”³³.

42. W niniejszym postępowaniu sporne przepisy krajowe mają za zadanie uwzględnienie specyficznych celów funduszy emerytalnych (i podobnych form organizacyjnych) w zakresie gromadzenia funduszy przenoszonych na rachunki rezerwowe, które są ostatecznie wykorzystywane przy wypełnianiu przyszłych zobowiązań w zakresie ubezpieczeń. Umożliwienie tym podmiotom traktowania dywidend jako podlegających odliczeniu kosztów uzyskania przychodów sprawia, że wszelki wymiar podatku zostaje odroczony do chwili dokonania wypłaty na podstawie umów ubezpieczenia, a następnie wypłata zostaje opodatkowana, gdy znajdzie się u beneficjenta.

27 — Wyrok Trybunału z dnia 10 maja 2012 r. w sprawach połączonych od C-338/11 do C-347/11 Santander Asset Management, pkt 21.

28 — Wyżej wymieniony w przypisie 25 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 47.

29 — Wyżej wymieniony w przypisie 25 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo.

30 — Podwójne opodatkowanie w znaczeniu ekonomicznym nie zostało zdefiniowane. Ma ono miejsce, jeżeli ten sam dochód został opodatkowany dwa razy, będąc w rękach dwóch podatników, na przykład gdy zostaje naliczony podatek od osób prawnych od zysku, a następnie ten sam zysk zostaje opodatkowany, gdy znajdzie się u akcjonariuszy spółki w postaci wypłaconej dywidendy. Zobacz na przykład wyrok Trybunału z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. s. I-4071.

31 — Zobacz wyrok Trybunału z dnia 8 listopada 2007 r. w sprawie C-379/05 Amurta, Zb.Orz. s. I-9569, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo.

32 — Wyżej wymieniony w przypisie 25 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo.

33 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 52 i przytoczone tam orzecznictwo.

43. Pomimo iż fundusze emerytalne niebędące rezydentami prowadzą taką samą działalność oraz mają takie same cele jak fundusze emerytalne będące rezydentami w odniesieniu do przenoszenia na rachunki rezerwowe, Finlandia postanowiła opodatkować dywidendy wypłacane tym funduszom. Biorąc pod uwagę, iż przenoszenie na rachunki rezerwowe jest zasadniczym elementem ich działalności, uważam, iż fundusze emerytalne niebędące rezydentami w zakresie otrzymywania dywidend od spółek fińskich znajdują się w porównywalnej sytuacji z funduszami emerytalnymi będącymi rezydentami.

44. W tych okolicznościach uważam, że skoro funduszom emerytalnym niebędącym rezydentami nie zezwala się na traktowanie wypłacanych dywidend otrzymywanych od spółek fińskich, przenoszonych na rachunki rezerwowe jako podlegających odliczeniu kosztów uzyskania przychodów, to sporne przepisy krajowe stanowią ograniczenie swobody przepływu kapitału zakazanego w art. 63 TFUE.

Terytorialność podatkowa

45. Finlandia oraz rządy państw członkowskich występujących w charakterze interwenientów twierdzą, że odmienne traktowanie pod względem podatkowym funduszy emerytalnych będących rezydentami i niebędących rezydentami uzasadnione jest zasadą terytorialności podatkowej. Finlandia i rządy te podnoszą, iż wynika to z zasady, wedle której podmioty niebędące rezydentami (których obowiązek podatkowy jest ograniczony) podlegają opodatkowaniu wyłącznie w zakresie dochodu powstałego w państwie opodatkującym (w Finlandii), zaś koszty bezpośrednio związane z działalnością generującą taki dochód podlegają odliczeniu dla celów podatkowych³⁴. Jednakże w przypadku podmiotów będących rezydentami (podlegającym pełnemu obowiązkowi podatkowemu) ich globalne dochody i koszty stanowią podstawę wymiaru podatku.

46. Zasada terytorialności podatkowej nie została zdefiniowana w międzynarodowym prawie podatkowym, jednakże została ona uznana przez Trybunał³⁵. Zgadzam się, że kompetencje państwa opodatkowującego są wykonywane zgodnie z tą zasadą³⁶.

47. Niemniej jednak z powyższego nie wynika moim zdaniem, iż sporne przepisy krajowe automatycznie nie są objęte zakazem wynikającym z art. 63 TFUE. Odmienne traktowanie funduszy emerytalnych będących rezydentami i niebędących rezydentami nie może znaleźć się w zakresie stosowania art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE przez gołosłowne powoływanie się na tę zasadę³⁷.

48. Finlandia i państwa członkowskie występujące w charakterze interwenientów powołują się na wyrok w sprawie Gerritse³⁸, podnosząc, że wypłacane dywidendy przenoszone na rachunki rezerwowe nie stanowią kosztów bezpośrednio powiązanych z działalnością gospodarczą (inwestowania kapitału w Finlandii), która wygenerowała te dywidendy. Co się tyczy funduszy emerytalnych niebędących rezydentami, takich przeniesień nie należy traktować jako podlegających odliczeniu kosztów uzyskania przychodu, ponieważ z zasady terytorialności podatkowej wynika, że fundusze emerytalne niebędące rezydentami podlegają ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Finlandii. W konsekwencji odmienne traktowanie funduszy emerytalnych będących rezydentami jest dopuszczalne, ponieważ takie fundusze emerytalne podlegają pełnemu obowiązkowi podatkowemu w Finlandii.

34 — Zobacz pkt 50 poniżej.

35 — Wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks and Spencer, Zb.Orz. s. I-10837, pkt 45, 46.

36 — Zobacz pkt 70–74 poniżej w sprawie podwójnego opodatkowania dywidend.

37 — Zobacz opinię rzecznika generalnego F.G. Jacoba z dnia 9 grudnia 2004 r. w sprawie C-39/04 Laboratoires Fourier, Zb.Orz. s. I-2057, pkt 12 (wyrok Trybunału z dnia 10 marca 2005 r.); zobacz również opinię rzecznika generalnego G. Tesaura z dnia 23 września 1997 r. w sprawie C-118/96 Safir, Rec. s. I-1897, pkt 20–25 (wyrok Trybunału z dnia 28 kwietnia 1998 r.). Zobacz również wyrok Trybunału z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. s. I-7477, pkt 39.

38 — Wyrok Trybunału z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-234/01 Gerritse, Rec. s. I-5933, pkt 27.

49. Komisja również powołuje się na wyrok w sprawie *Gerritse*, podnosząc, iż sporne przepisy krajowe powinny być interpretowane w ten sposób, że uznają one bezpośredni związek pomiędzy przenoszeniem dywidend na rachunki rezerwowe a inwestycjami kapitałowymi w Finlandii generującymi te dywidendy. Tak więc omawiane przenoszenie również winno być traktowane jako koszt uzyskania przychodu podlegający odliczeniu dla celów podatkowych w przypadku funduszy emerytalnych niebędących rezydentami.

50. W wyroku w sprawie *Gerritse*³⁹ Trybunał orzekł, że jeżeli dane koszty pozostają w bezpośrednim związku z działalnością generującą dochód podlegający opodatkowaniu w państwie opodatkującym, rezydenci i podmioty niebędące rezydentami znajdują się w porównywalnej sytuacji, wobec czego koszty te powinny podlegać odliczeniu dla celów podatkowych.

51. Niniejsza sprawa jest odmienna od wcześniejszych spraw, w których Trybunał badał, czy podatnikom niebędącym rezydentami należy przyznać taką samą ulgę jak podatnikom będącym rezydentami w zakresie odliczania kosztów uzyskania przychodów przy obliczaniu podstawy wymiaru podatku⁴⁰.

52. Występujące okoliczności są o tyle nietypowe, że dywidendy stanowią dochód. Nie są one kosztami uzyskania przychodów. Działanie spornych przepisów krajowych polega na stworzeniu fikcji prawnej umożliwiającej traktowanie takich wypłat przez fundusze emerytalne będące rezydentami jako kosztów uzyskania przychodów.

53. Pytanie zatem sprowadza się do tego, czy ta sama fikcja powinna być stosowana względem funduszy emerytalnych niebędących rezydentami.

54. W wyroku w sprawie *FKP Scorpio Konzertproduktionen*⁴¹ Trybunał orzekł, że wówczas obowiązujące przepisy art. 59 WE i 60 WE (obecnie art. 56 TFUE i art. 57 TFUE) nie stoją na przeszkodzie uwzględnieniu w razie potrzeby kosztów niezwiązanych bezpośrednio w rozumieniu ww. wyroku w sprawie *Gerritse* z działalnością generującą przychód objęty opodatkowaniem.

55. Wnioskuje zatem, iż z zasady terytorialności podatkowej nie wynika w sposób automatyczny, że dywidendy wypłacane funduszom emerytalnym niebędącym rezydentami, przekazywane na rachunki rezerwowe („koszty uzyskania przychodów” w rozumieniu spornych przepisów krajowych) muszą być bezpośrednio związane z działalnością generującą przychód, aby zostały potraktowane jako możliwe do odliczenia podatkowego.

Spójność systemu podatkowego

56. Finlandia podnosi kolejny, posiłkowy argument, że odmienne traktowanie jest uzasadnione, ponieważ jest ono niezbędne dla zapewnienia spójności systemu podatkowego.

39 — Wyżej wymieniony w przypisie 38.

40 — Podobnie jak wyrok w sprawie *Gerritse*, wyroki Trybunału: z dnia 15 lutego 2007 r. w sprawie C-345/04 *Centro Equestre*, Zb.Orz. s. I-1425; z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-290/04 *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, Zb.Orz. s. I-9461 dotyczyły swobody świadczenia usług oraz tego, czy koszty działalności operacyjnej ponoszone przez podatników miały bezpośredni związek z działalnością generującą dochód podlegający opodatkowaniu. Wyrok Trybunału z dnia 19 stycznia 2006 r. w sprawie C-265/04 *Bouanich*, Zb.Orz. s. I-923 dotyczył swobody przepływu kapitału oraz możliwości odliczenia kosztów nabycia akcji nabywanych w drodze wykupu przez akcjonariusza niebędącego rezydentem państwa opodatkowującego.

41 — Wyżej wymieniony w przypisie 40.

57. Uznając, że konieczność ochrony spójności krajowego systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenie wykonywania podstawowych swobód poprzez zróżnicowane traktowanie zależnie od tego, czy określone zdarzenie ma miejsce w obrębie danego systemu, czy też poza nim, Trybunał konsekwentnie podkreślał, że takie uzasadnienie jest uzależnione od występowania bezpośredniego związku pomiędzy daną ulgą podatkową a zrównoważeniem tej ulgi za pomocą określonego obciążenia podatkowego⁴².

58. Wyrok w sprawie Bachmann⁴³ dotyczył belgijskiego systemu opodatkowania dochodów, a w szczególności tego, czy składki ubezpieczeniowe wpłacane w innym państwie członkowskim możliwe są do odliczenia dla potrzeb podatkowych. H.M. Bachmann zawarł umowy ubezpieczenia chorobowego i od niezdolności do pracy wraz z umową ubezpieczenia na życie w Niemczech, gdzie pracował, przed przeprowadzeniem się w celu zamieszkania i wykonywania pracy w Belgii, gdzie w dalszym ciągu opłacał niezbędne składki na podstawie tych umów. Prawo belgijskie nie pozwalało mu odliczać kwoty tych składek od dochodu podlegającego opodatkowaniu, co mógłby uczynić, gdyby składki były uiszczane w Belgii. Jednakże rząd belgijski z powodzeniem argumentował, że wyłączenie z opodatkowania składek było równoważone opodatkowaniem emerytur, rent oraz całkowitych kwot wypłacanych przez ubezpieczycieli. Trybunał uznał, że spójność systemu podatkowego wymaga, by państwo miało możliwość opodatkowania wszelkich kwot należnych od ubezpieczycieli, w razie gdyby było zobowiązane do dopuszczenia odliczania składek zapłaconych w innym państwie członkowskim. Tego jednak nie można było zapewnić. W rezultacie spójność systemu podatkowego nie mogła być zagwarantowana przez środki mniej restrykcyjne niż uregulowania belgijskie.

59. Wyrok Trybunału w sprawie Bachmann opierał się na ustaleniu, iż zgodnie z prawem belgijskim zachodził bezpośredni związek⁴⁴, odnoszący się do tego samego podatnika, na którym ciąży obowiązek podatkowy z tytułu podatku dochodowego, pomiędzy możliwością odliczania składek ubezpieczeniowych od dochodu podlegającego opodatkowaniu a przyszłym opodatkowaniem kwot wypłacanych przez ubezpieczycieli. Sporne belgijskie przepisy stanowiły również, że jeżeli zapłata składek nie została odliczona od dochodów podlegających opodatkowaniu ubezpieczonej osoby, to wówczas świadczenia wypłacane przez ubezpieczyciela nie były przedmiotem opodatkowania.

60. W niniejszej sprawie nie występuje żaden analogiczny związek, który równoważyłby ulgę podatkową i obowiązek podatkowy.

61. W systemie fińskim występują trzy elementy: (i) fundusze emerytalne podlegają opodatkowaniu podatkiem od działalności gospodarczej, (ii) przedmiotowe wypłacane dywidendy przenoszone na rachunki rezerwowe traktowane są jako podlegające odliczeniu koszty uzyskania przychodu oraz (iii) istnieje możliwość, że podatek odroczony od wypłacanych dywidend zostanie naliczony od przyszłych wypłat na rzecz beneficjentów na podstawie umów ubezpieczenia.

62. Te trzy odrębne elementy mogłyby stanowić część ogólnego systemu podatkowego, jednakże brak jest dowodów na istnienie bezpośredniego związku pomiędzy nimi.

63. Co się tyczy ulgi podatkowej dla funduszy emerytalnych i ewentualnego późniejszego obciążenia podatkowego świadczeń otrzymanych przez beneficjenta, Finlandia nie wykazała, że odliczenia są bezpośrednio związane z obciążeniem z tytułu podatku dochodowego beneficjenta z chwilą otrzymania świadczeń na podstawie umowy ubezpieczenia. Ponadto fundusze emerytalne na ogół dokonują inwestycji w różne aktywa, a w konsekwencji korzystają z dochodów z wielu źródeł w celu utrzymania

42 — Wyrok Trybunału z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. s. I-249; zobacz również wyrok Trybunału z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-300/90 Komisja przeciwko Belgii, Rec. s. I-305.

43 — Wyżej wymieniony w przypisie 42.

44 — Wyrazy „bezpośredni związek” użyte są w tym miejscu w konkretnym znaczeniu wyjaśnionym przez Trybunał w wyroku w sprawie Bachmann. W konsekwencji oznacza to, iż w rozumieniu spornych przepisów krajowych istnieje związek pomiędzy ulgą podatkową a obowiązkiem podatkowym; zobacz ww. w przypisie 42 wyrok w sprawie Bachmann, pkt 21–23.

swoich rachunków rezerwowych. Dywidendy z tytułu inwestycji w spółkach stanowią tylko jedno spośród takich źródeł. W takich okolicznościach świadczenia wypłacane przez fundusze emerytalne na podstawie umów ubezpieczenia nie są generowane wyłącznie przez wypłacane dywidendy. W konsekwencji brak jest bezpośredniego związku pomiędzy szczególnym traktowaniem podatkowym wypłacanych dywidend na podstawie spornych przepisów krajowych a świadczeniami wypłacanymi jako świadczenia emerytalne osobom ubezpieczonym, które to świadczenia mogłyby zostać opodatkowane jako dochód.

64. Wobec powyższego uważam, że odmienne traktowanie nie znajduje uzasadnienia z tego względu, że istnieje konieczność zachowania spójności systemu podatkowego.

65. Wnioskuje na tej podstawie, że sporne przepisy krajowe nie są uzasadnione.

Zagadnienia dodatkowe

Podwójne opodatkowanie

66. Istnieją dwie kwestie dotyczące zagadnienia podwójnego opodatkowania, które wymagają wyjaśnienia.

67. Po pierwsze, zgodnie z systemem fińskim dywidendy wypłacane przez fińską spółkę zależną na rzecz funduszu emerytalnego niebędącego rezydentem, a który jest jednocześnie spółką dominującą w rozumieniu art. 2 i art. 3 ust. 1 dyrektywy w sprawie spółek dominujących i spółek zależnych, nie podlegają podatkowi pobieranemu u źródła w wysokości 19,5% na podstawie art. 3–7 *lähdevrolo* ⁴⁵.

68. Zgodnie z dyrektywą w sprawie spółek dominujących i spółek zależnych opodatkowanie wypłat takich dywidend należy do państwa członkowskiego, w którym fundusz emerytalny niebędący rezydentem ma swoją siedzibę. Państwo to może powstrzymać się od opodatkowania dywidend będących w posiadaniu funduszu emerytalnego (spółki dominującej). Alternatywnie, może ono opodatkować fundusz emerytalny, jednakże musi następnie upoważnić go do odliczenia od kwoty podatku należnego tę część podatku dochodowego od osób prawnych związaną z wypłatą dywidendą otrzymaną od swojej fińskiej spółki zależnej ⁴⁶.

69. Wobec powyższego opodatkowanie wypłacanych dywidend otrzymanych przez fundusze emerytalne niebędące rezydentami, a jednocześnie będące spółkami dominującymi w rozumieniu dyrektywy w sprawie spółek dominujących i spółek zależnych należy do państwa, w którym fundusze emerytalne mają swoją siedzibę, a nie do Finlandii.

45 — Zobacz art. 5 dyrektywy w sprawie spółek dominujących i spółek zależnych oraz pkt 14 powyżej.

46 — Zobacz art. 4 ust. 1 dyrektywy 90/435/EWG oraz pkt 14 powyżej.

70. Po drugie, Finlandia zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania ze wszystkimi państwami członkowskimi oprócz Cypru oraz z państwami EOG, z wyjątkiem Liechtensteinu⁴⁷. Zgodnie z umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania stawka podatku od wypłacanych dywidend wynosi nie więcej niż 15%. W trakcie rozprawy Finlandia wyjaśniła, że w niektórych przypadkach stawka ta jest zerowa (w wypadku Francji, Irlandii i Zjednoczonego Królestwa)⁴⁸.

71. Francja podnosi, że mniej korzystne traktowanie funduszy emerytalnych niebędących rezydentami łagodzone jest umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania, które to przewidują zastosowanie niższej stawki podatku (do maksimum 15%), zamiast stawki 19,5%, stosowanej wobec funduszy emerytalnych będących rezydentami.

72. Pomimo iż Trybunał orzekł, że państwo członkowskie może zapewnić wykonanie ciążących na nim zobowiązań wynikających z traktatu przez zawarcie umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania z innym państwem członkowskim⁴⁹, konieczne jest jednak, by zastosowanie takiej umowy pozwalało znieść skutki odmiennego traktowania wynikające z przepisów krajowych⁵⁰.

73. Aby zniwelować odmienne traktowanie na podstawie spornych przepisów krajowych, Finlandia musiałaby wykazać, że bardziej rygorystycznego traktowania podatkowego funduszy emerytalnych niebędących rezydentami w porównaniu z funduszami emerytalnymi będącymi rezydentami nie można przypisać jej systemowi podatkowemu⁵¹. Prawdą jest, że jeżeli miałyby zastosowanie stawka zerowa podatku względem dywidend wypłacanych funduszom emerytalnym niebędącym rezydentami (tak jak w przypadku Francji, Irlandii i Zjednoczonego Królestwa), wszelkie dywidendy zostałyby opodatkowane w państwie siedziby, a nie w Finlandii.

74. Jednakże Finlandia zgadza się, że faktyczny skutek ulgi podatkowej przyznanej funduszom emerytalnym będącym rezydentami jest taki, że wypłacane im dywidendy podlegają niewielkiemu podatkowi od działalności gospodarczej bądź w ogóle mu nie podlegają. Uważam, że jeżeli stawka podatku nie większa niż 15% jest naliczana wobec funduszy emerytalnych niebędących rezydentami na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, to wówczas niekorzystne traktowanie nie jest równoważone takimi umowami (z wyjątkiem gdy stawka podatku jest zerowa bądź bliska zerowej na podstawie danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania). Nie uważam wobec powyższego, że umowy te w pełni równoważą odmienne traktowanie na podstawie spornych przepisów krajowych.

47 — Komisja potwierdziła w swojej replce, że skarga dotyczy wszystkich państw członkowskich oraz państw EOG, z którymi Finlandia zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, lub wchodzących w zakres stosowania dyrektywy 77/799/EWG. Liechtenstein pozostaje zatem poza zakresem niniejszego postępowania, ponieważ nie wchodzi on w zakres stosowania ww. dyrektywy ani też nie zawarł z Finlandią umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Cypr wchodzi w zakres dyrektywy 77/799/EWG, a więc to państwo członkowskie objęte jest skargą Komisji.

48 — Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania opierają się na modelowej konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku OECD, wymienionej w przepisie 22 powyżej. Konwencja ta wprowadza mechanizm pomocy administracyjnej i wymiany informacji w sprawach podatkowych, a także ustala maksymalną stawkę 15% wymiaru podatku od wypłat dywidend na rzecz podatników będących rezydentami państwa innego niż państwo spółki dokonującej wypłaty dywidend.

49 — Wyżej wymieniony w przepisie 25 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 58.

50 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 59.

51 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 60.

Podatek pobierany u źródła

75. Wreszcie pragnę przedstawić pewne uwagi odnośnie do obaw Danii, Niderlandów i Szwecji związanych z podatkami pobieranymi u źródła⁵².

76. Rządy te podnoszą, iż z zasady terytorialności podatkowej wynika, że państwa członkowskie, wykonując swoje kompetencje podatkowe, powinny mieć możliwość obciążania podatkiem dywidend wypłacanych podatnikom niebędącym rezydentami na podstawie otrzymanej kwoty brutto, a nie kwoty netto (wypłacane dywidendy pomniejszone o wszelkie odliczenia, np. koszty uzyskania przychodów).

77. W wyroku w sprawie *Truck Centre*⁵³ Trybunał orzekł, że pobór podatku w postaci podatku pobieranego u źródła odzwierciedla sytuację, w której jedynie podatnicy będący rezydentami podlegają bezpośrednio nadzorowi organów podatkowych państwa, w którym zostaje dokonana wypłata, mogących zapewnić przymusowe ściąganie podatków. Nie ma to miejsca w przypadku podatników niebędących rezydentami, ponieważ dla tych ostatnich pobór podatku wymaga pomocy administracji podatkowej innego państwa członkowskiego⁵⁴. Prawo Unii uznaje zatem, że odmienne mechanizmy podatkowe dla rezydentów i podmiotów niebędących rezydentami są dopuszczalne, jeżeli sytuacji obu kategorii podatników nie można uznać za porównywalne w zakresie wymiaru i poboru podatków.

78. W konsekwencji zgadzam się, iż wybór zastosowania podatku pobieranego u źródła przy poborze podatków od wypłacanych dywidend na rzecz podmiotów niebędących rezydentami należy do zakresu uznania państw członkowskich przy wykonywaniu przez nie ich kompetencji podatkowych. Jednakże mój wniosek w pkt 34 powyżej dotyczy odmiennego traktowania w związku z konkretną ulgą podatkową, a nie w związku z zastosowaniem podatku pobieranego u źródła.

Wnioski

79. Z powyższych względów uważam, iż sporne przepisy krajowe naruszają art. 63 TFUE i art. 40 porozumienia EOG. W konsekwencji proponuję, aby Trybunał wydał orzeczenie uwzględniające żądanie Komisji oraz zgodnie z żądaniem Komisji i na podstawie art. 69 § 2 regulaminu postępowania obciążyć Republikę Finlandii kosztami postępowania.

52 — Zazwyczaj państwa członkowskie opodatkowują podział zysków przez spółki, tj. dywidendy wypłacane akcjonariuszom lub wspólnikom. Takie podatki zwykle przyjmują postać podatku pobieranego u źródła przez spółkę wypłacającą w imieniu organów podatkowych. Podatki pobierane u źródła są często wykorzystywane w kontekście krajowym w celu zapewnienia wykonania zobowiązań podatkowych i ułatwienia poboru; a podatek pobrany u źródła generalnie odpowiada zobowiązaniom odbiorców, którzy są podatnikami-rezydentami, albo jest zaliczany na ich poczet. Podatki pobierane u źródła od dywidend transgranicznych reprezentują nałożenie dodatkowego podatku przez państwo opodatkowujące na nierezydentów, z tytułu którego ci ostatni nie mogą uzyskać ulgi w ich państwie siedziby. Zobacz np. opinię rzecznika generalnego F.G. Jacobsa z dnia 2 maja 1996 r. w sprawach połączonych C-283/94, C-291/94 i C-292/94 *Denkavit i in.*, Rec. s. I-5063, pkt 7 (wyrok Trybunału z dnia 17 października 1996 r.).

53 — Wyrok Trybunału z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-282/07 *Truck Centre*, Zb.Orz. s. I-10767, pkt 38–41.

54 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie *Truck Centre*, pkt 41.