

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 10 lutego 2011 r. *

W sprawach połączonych C-436/08 i C-437/08

mających za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Austria), postanowieniami z dnia 29 września 2008 r., które wpłynęły do Trybunału w dniu 3 października 2008 r. i zostały przeformułowane przez ten sąd w dniu 30 października 2009 r., w postępowaniach:

Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH (C-436/08),

Österreichische Salinen AG (C-437/08)

przeciwko

Finanzamt Linz,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: K. Lenaerts (sprawozdawca), prezes izby, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský i T. von Danwitz, sędziowie,

* Język postępowania: niemiecki.

rzecznik generalny: J. Kokott,
sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 15 września 2010 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH przez R. Leitnera, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, G. Gahleitnera, Steuerberater, oraz przez B. Prechtel,
- w imieniu rządu austriackiego przez J. Bauera oraz C. Pesendorfer, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niemieckiego przez J. Möllera oraz C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez P. Gentilego, avvocato dello Stato,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez J. Langerę oraz C. Wissels, M. Noort oraz B. Koopman, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu fińskiego przez J. Heliskoskiego, działającego w charakterze pełnomocnika,

- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa pierwotnie przez V. Jackson, a następnie przez S. Hathaway oraz L. Seeborutha, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez R. Hilla, barrister,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala oraz W. Möllsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 11 listopada 2010 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- ¹ Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni prawa Unii.
- ² Wnioski te zostały złożone w ramach sporów pomiędzy Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH (zwaną dalej „Haribo”), spółką z ograniczoną odpowiedzialnością prawa austriackiego, oraz Österreichische Salinen AG (zwaną dalej „Salinen”), spółką akcyjną prawa austriackiego, a Finanzamt Linz (urzędem skarbowym w Linz) w przedmiocie opodatkowania w Austrii dywidend otrzymanych od spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich i państwach trzecich.

I – Krajowe ramy prawne

- 3 W celu unikania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym dywidend wypłacanych przez spółkę będącą rezydentem lub niebędącą rezydentem i otrzymywanych przez spółkę będącą rezydentem, w niektórych okolicznościach austriackie przepisy podatkowe przewidują, że są one objęte albo „metodą zwolnienia”, co oznacza, iż dywidendy uzyskane przez spółkę otrzymującą wypłaty są zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych, albo „metodą zaliczenia”, co oznacza, że podatek dochodowy od osób prawnych uiszczony od zysków będących podstawą wypłaconych dywidend jest zaliczany na poczet podatku dochodowego od osób prawnych należnego w Austrii od spółki otrzymującej wypłaty.
- 4 Paragraf 10 Körperschaftsteuergesetz 1988 (ustawy z 1988 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, BGBl. 401/1988), zmienionej ustawą finansową z 2009 r. (BGBl. I, 52/2009, zwanej dalej „KStG”) i mającej zastosowanie, zgodnie z § 26c pkt 16 lit. b) KStG, 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 spółce niebędącej rezydentem, która spełnia warunki przewidziane w załączniku 2 do ustawy z 1988 r. o podatku dochodowym, art. 2 dyrektywy [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 255, s. 6) i która nie jest objęta zakresem pkt 7.
- 6) zyski z udziałów kapitałowych [...] w spółce państwa [trzeciego] będącego stroną Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym [z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 1, zwanego dalej »porozumieniem EOG«)] [...] 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 (zwanymi dalej »udziałami międzynarodowymi«) w rozumieniu ust. 2 [poniżej].

2. Udziały międzynarodowe występują wtedy, gdy zostanie wykazane, że podatnicy [...] w nieprzerwanym okresie przynajmniej jednego roku posiadają w formie udziałów kapitałowych przynajmniej 1/10 kapitału [w spółce niebędącej rezydentem].

[...]

4. W drodze odstępstwa od ust. 1 pkt 7 zyski [...] z udziałów międzynarodowych w rozumieniu ust. 2 nie są zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych według poniższych uregulowań, jeżeli istnieją przyczyny, dla których federalny minister ds. finansów tak postanowi w drodze rozporządzenia w celu zapobiegania oszustwom

podatkowym i nadużyciom (§ 22 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 [...];

3) spółka niebędąca rezydentem jest za granicą przedmiotem całkowitego zwolnienia podmiotowego lub przedmiotowego. [...]

6. W przypadkach, o których mowa w ust. 4 i 5, w odniesieniu do zysków zwolnienie z podatku zagranicznego odpowiadającego [austriackiemu] podatkowi 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”.

5 W dniu 13 czerwca 2008 r. Bundesministerium für Finanzen (federalne ministerstwo finansów), w następstwie orzeczeń Verwaltungsgerichtshof z dnia 17 kwietnia 2008 r. przedstawionych w pkt 13 niniejszego wyroku, opublikowało zawiadomienie dotyczące § 10 ust. 2 KStG w wersji sprzed ustawy finansowej z 2009 r. (BMF-010216/0090-VI/6/2008). Przepis ten przewidywał, że dochody z tytułu udziałów kapitałowych w spółce będącej rezydentem są zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych, podczas gdy dochody z tytułu udziałów kapitałowych w spółce niebędącej rezydentem są zwolnione tylko wtedy, gdy udział ich posiadacza w kapitale zakładowym spółki dokonującej wypłat wynosi przynajmniej 25%.

6 W odniesieniu do dywidend z udziałów w spółkach kapitałowych niebędących rezydentami, które nie osiągną progu 25%, zawiadomienie z dnia 13 czerwca 2008 r. przewiduje, że są one zaliczane na poczet krajowego podatku dochodowego od osób prawnych zarówno jako podatek dochodowy od osób prawnych obejmujący zyski wypłacone w państwie siedziby spółki dokonującej wypłat, jak i podatek u źródła rzeczywiście pobrany w tym samym państwie w myśl odpowiedniej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

- 7 W tych ramach rzeczzone zawiadomienie wspomina, że podatnik powinien dostarczyć następujące dane w celu skorzystania z zaliczenia podatku zagranicznego na poczet podatku należnego w Austrii:
- 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 np. objęta jest korzystniejszą stawką podatkową, podlega zwolnieniu na podstawie przesłanek podmiotowych lub znacznym zwolnieniom bądź obniżkom podatku), należy określić rzeczywiście zastosowaną stawkę podatkową;
 - informacje dotyczące przypadającej na spółkę kwoty 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.

- 8 Sąd krajowy jest zdania, że zawiadomienie z dnia 13 czerwca 2008 r. nadal ma zastosowanie niezależnie od zmian ustawowych wprowadzonych w ciągu 2009 r.

II – Postępowania przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

- 9 W ciągu roku podatkowego 2001 Haribo uzyskała dochody z udziałów w funduszu inwestycyjnym obejmujące dywidendy wypłacone przez spółki kapitałowe mające siedzibę w państwach członkowskich innych niż Republika Austrii oraz w państwach trzecich. Salinen uzyskała podobne dochody w ciągu roku podatkowego 2002. W tym samym roku ta ostatnia spółka poniosła stratę z działalności operacyjnej.
- 10 W następstwie odrzucenia przez Finanzamt Linz ich wniosków o zwolnienie z podatków dywidend pochodzących od spółek kapitałowych niebędących rezydentami Haribo i Salinen wniosły skargi do sądu krajowego.
- 11 W orzeczeniach z dnia 13 stycznia 2005 r. sąd krajowy uznał, że § 10 ust. 2 KStG w wersji sprzed ustawy finansowej z 2009 r. jest sprzeczny z zasadą swobodnego przepływu kapitału, ponieważ obejmuje dywidendy od spółek niebędących rezydentami, w tym dywidendy od spółek mających siedzibę w państwach trzecich, opodatkowaniem mniej korzystnym niż mające zastosowanie do dywidend od spółek będących rezydentami, przy czym ta różnica w traktowaniu nie jest uzasadniona. Stosując analogicznie system opodatkowania przewidziany w § 10 ust. 1 KStG dla dywidend pochodzących od krajowych spółek kapitałowych, sąd ten uznał dywidendy

otrzymywane przez spółki kapitałowe mające siedzibę w innych państwach członkowskich lub w państwach trzecich za dochody zwolnione z podatku.

- 12 Finanzamt Linz wniósł odwołanie od tych orzeczeń do Verwaltungsgerichtshof (trybunału administracyjnego), podnosząc w szczególności, że udziały w krajowych funduszach inwestycyjnych nie wchodzą w zakres art. 63 TFUE.
- 13 Postanowieniami z dnia 17 kwietnia 2008 r. powyższy sąd uznał przede wszystkim, że w zakres art. 63 TFUE wchodzi nabywanie i posiadanie udziałów w spółkach niebędących rezydentami, które nie pozwalają wywierać znaczącego wpływu na te spółki, włącznie z takimi udziałami, które są posiadane za pośrednictwem funduszy inwestycyjnych.
- 14 Tak jak sąd krajowy, Verwaltungsgerichtshof następnie uznał, że przepisy § 10 ust. 2 KStG w wersji sprzed ustawy o finansach z 2009 r. naruszają zasadę swobodnego przepływu kapitału, a zatem mogą być stosowane tylko w sposób zgodny z prawem Unii. Uznał on, że jeżeli istnieje kilka poglądów zgodnych z prawem Unii, należy stosować ten, który umożliwia zachowanie, na ile to możliwe, zamiaru ustawodawcy krajowego.
- 15 W tym względzie Verwaltungsgerichtshof uznał, że w celu zrekompensowania mniej korzystnego traktowania w zakresie podatkowym, któremu podlegają dywidendy od spółek niebędących rezydentami, w których udziałowiec posiada mniej niż 25% udziału w kapitale w porównaniu z tym, któremu podlegają dywidendy od spółek będących rezydentami, należy zastosować do tej pierwszej kategorii dywidend nie metodę zwolnienia, lecz metodę polegającą na zaliczeniu na poczet podatku należnego

w Austrii podatku obejmującego dywidendy w państwie siedziby spółki dokonującej wypłat.

- 16 Wreszcie według Verwaltungsgerichtshof metoda zaliczenia odpowiada raczej podejściu wybranemu przez ustawodawcę austriackiego niż metodzie zwolnienia. Jeżeli bowiem państwo siedziby spółki dokonującej wypłat obejmuje dywidendy podatkiem identycznym lub wyższym od podatku stosowanego przez państwo udziałowca, metoda zaliczenia i metoda zwolnienia prowadzą do tego samego rezultatu. Jednakże, jeżeli poziom opodatkowania mający zastosowanie w tym pierwszym państwie jest niższy niż w państwie udziałowca, tylko metoda zaliczenia powoduje w tym ostatnim państwie opodatkowanie tej samej kwoty co mającej zastosowanie do dywidend krajowych.
- 17 Uznając, że zastosowanie, przez analogię, metody zwolnienia przewidzianej w § 10 ust. 2 KStG w wersji sprzed ustawy o finansach z 2009 r. spowodowało bezprawność orzeczeń wydanych przez sąd krajowy, Verwaltungsgerichtshof uchylił owe orzeczenia i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania przez ten sam sąd.
- 18 Postanowieniami, które wpłynęły do Trybunału w dniu 3 października 2008 r., sąd krajowy zwraca się do Trybunału z pytaniem, czy metody zwolnienia i zaliczenia mogą być uważane za równoważne w świetle prawa Unii.
- 19 Pierwotna wersja § 10 KStG została zmieniona ze skutkiem wstecznym ustawą o finansach z 2009 r. Wobec tego, że ten nowy przepis przewiduje stosowanie, pod pewnymi warunkami, metody zwolnienia także dla dywidend, które spółka będąca rezydentem otrzymuje od spółek niebędących rezydentami, w dniu 8 października

2009 r. Trybunał zwrócił się do sądu krajowego o dostarczenie wyjaśnień na podstawie art. 104 § 5 regulaminu postępowania. Został on poproszony o wyjaśnienie wpływu wprowadzonej zmiany ustawodawczej na brzmienie pytań prejudycjalnych.

- 20 W swojej odpowiedzi z dnia 30 października 2009 r. na to żądanie wyjaśnień sąd krajowy przeformułował pytania postawione w każdej ze spraw.
- 21 W sprawie C-436/08 wyjaśnia on przede wszystkim, że KStG uzależnia zwolnienie dywidend z udziałów niższych niż 10% kapitału zakładowego spółki dokonującej wypłat, tzn. dywidend portfelowych, otrzymanych przez spółkę mającą siedzibę w państwie trzecim będącym stroną porozumienia EOG, od istnienia pełnego porozumienia o wzajemnej pomocy administracyjnej i egzekucyjnej między Republiką Austrii a danym państwem trzecim. Warunek taki nie jest przewidziany dla udziałów międzynarodowych w rozumieniu § 10 ust. 2 KStG.
- 22 Podkreśla on następnie, że zwolnienie pod względem podatkowym dywidend portfelowych otrzymanych od spółek niebędących rezydentami mających siedzibę w państwach członkowskich innych niż Austria lub w państwach trzecich będących stroną porozumienia EOG w każdym razie nie ma zastosowania do większości przypadków ze względu na informacje, które podatnik jest zobowiązany dostarczyć administracji podatkowej, aby móc skorzystać z tego przywileju podatkowego. Do podatnika należy bowiem dostarczenie dowodu, że nie są spełnione warunki ustanowione w § 10 ust. 5 KStG. Zatem podatnik powinien dokonać porównania podatków (§ 10 ust. 5 pkt 1 KStG), ustalić stosowaną stawkę podatku (§ 10 ust. 5 pkt 2 KStG), jak również zwolnienia podmiotowe i przedmiotowe osoby prawnej niebędącej rezydentem (§ 10 ust. 5 pkt 3 KStG), zaopatrzyć się w odpowiednie dowody i zachować je do dyspozycji

administracji podatkowej na wypadek kontroli. W szczególności, w odniesieniu do udziałów w funduszach inwestycyjnych, praktycznie niemożliwe jest wykazanie, że nie są spełnione warunki ustanowione w § 10 ust. 5 KStG.

23 Stanowisko wyrażone przez Verwaltungsgerichtshof w jego orzeczeniach z dnia 17 kwietnia 2008 r., zgodnie z którym metody zwolnienia i zaliczenia należy zawsze uważać za równoważne, nie jest podzielane przez sąd krajowy.

24 Wreszcie sąd krajowy zauważa, że w § 10 KStG ustawodawca nie przewidział korzyści podatkowej na rzecz dywidend z udziałów wynoszących mniej niż 10% w kapitale osób prawnych mających siedzibę w państwach trzecich, a próg, powyżej którego nie jest przyznawana ta korzyść, został wcześniej ustalony na 25%. Jeżeli uregulowanie to narusza prawo Unii, sąd krajowy powinien normalnie stosować metodę zaliczenia, zgodnie z orzeczeniem Verwaltungsgerichtshof z dnia 17 kwietnia 2008 r.

25 W tych okolicznościach Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się, w sprawie C-436/08, do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi, przeformułowanymi w następujący sposób:

„1) Czy prawo [Unii] 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 [Unii] 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 [Unii] 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) a) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie trzecie – czy prawo [Unii] 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 uprzedniego 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?

- b) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie czwarte lit. a) – czy prawo [Unii] 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?

- c) W przypadku odpowiedzi przeczącej na pytanie czwarte lit. a) – czy prawo [Unii] sprzeciwia się odmowie zaliczenia zagranicznego podatku dochodowego od osób prawnych w odniesieniu do dochodów z tytułu udziałów kapitałowych w osobach prawnych mających siedzibę w państwach trzecich, jeżeli wysokość udziałów nie przekracza progu 10% (25%), chociaż zaliczenie podatku – przewidziane w konkretnych wypadkach – 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?”

²⁶ W sprawie C-437/08 sąd krajowy zauważa, że orzeczenie Verwaltungsgerichtshof z dnia 17 kwietnia 2008 r. pozostawia otwarte pytanie, czy podatek podlegający zaliczeniu obejmuje nie tylko podatek dochodowy od osób prawnych zapłacony w państwie siedziby spółki dokonującej wypłat, lecz także podatek, który to samo państwo pobrało u źródła zgodnie z właściwą umową dwustronną w zakresie unikania podwójnego opodatkowania.

- 27 Ponadto w odniesieniu do roku podatkowego, w ciągu którego spółka będąca rezydentem otrzymująca dywidendy poniosła stratę z działalności operacyjnej, powstaje pytanie, czy w celu uniknięcia dyskryminacji związanej z odmiennym traktowaniem dywidend od spółek niebędących rezydentami w stosunku do dywidend od spółek będących rezydentami administracja podatkowa nie powinna przenosić zaliczenia podatku zapłaconego za granicą na kolejne lata podatkowe.
- 28 W tych okolicznościach Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się, w sprawie C-437/08, do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi, przeformułowanymi w następujący sposób:
- „1) Czy prawo [Unii] 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?
- 2) Czy prawo [Unii] 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?”
- 29 Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 16 stycznia 2009 r. sprawy C-436/08 i C-437/08 zostały połączone dla celów procedury pisemnej i ustnej oraz dla celów wydania wyroku.

- ³⁰ Ponadto w odniesieniu do przeformułowania pytań prejudycjalnych w odpowiedzi sądu krajowego z dnia 30 października 2009 r. na skierowane doń żądanie wyjaśnień, w dniu 18 listopada 2009 r. Trybunał postanowił otworzyć na nowo procedurę pisemną w niniejszych sprawach.

III – W przedmiocie pytań prejudycjalnych

A – W przedmiocie swobody, której dotyczą sprawy przed sądem krajowym

- ³¹ Należy stwierdzić, że pytania postawione w każdej ze spraw nie wskazują żadnego konkretnego postanowienia traktatu FUE, którego wykładnia byłaby konieczna w celu umożliwienia sądowi krajowemu wydania wyroku w zawisłych przed nim sporach. Pytania te odnoszą się wyłącznie w sposób ogólny do prawa Unii.
- ³² Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, w przypadku pytań sformułowanych w sposób nieprecyzyjny, dla Trybunału pozostaje zastrzeżone wyłonienie ze wszystkich informacji dostarczonych przez sąd krajowy i z akt sprawy przed sądem krajowym elementów prawa Unii, które wymagają wykładni, z uwzględnieniem przedmiotu sporu (wyroki: z dnia 18 listopada 1999 r. w sprawie C-107/98 Teckal, Rec. s. I-8121, pkt 34; a także z dnia 23 stycznia 2003 r. w sprawie C-57/01 Makedoniko Metro i Michaniki, Rec. s. I-1091, pkt 56).

- 33 W tym względzie należy przypomnieć, że traktowanie dywidend pod względem podatkowym może być objęte zakresem zarówno art. 49 TFUE dotyczącego swobody przedsiębiorczości, jak i art. 63 TFUE dotyczącego swobodnego przepływu kapitału (zob. podobnie 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 36).
- 34 W odniesieniu do pytania, czy przepis krajowy wchodzi w zakres tej lub innej swobody przepływu, należy wziąć pod uwagę, jak wynika z utrwalonego orzecznictwa, przedmiot danego ustawodawstwa (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 *Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas*, Zb.Orz. s. I-7995, pkt 31–33; z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-452/04 *Fidium Finanz*, Zb.Orz. s. I-9521, pkt 34, 44–49; z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Zb.Orz. s. I-11673, pkt 37, 38; ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 36; wyrok z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 26–34).
- 35 W tym względzie uznano już, że ustawodawstwo krajowe, które ma zastosowanie tylko do takich udziałów kapitałowych, które pozwalają na wywieranie niewątpliwego wpływu na decyzje spółki i na określanie jej działalności, wchodzi w zakres postanowień traktatu dotyczących swobody przedsiębiorczości (zob. ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 37; wyrok z dnia 21 października 2010 r. w sprawie C-81/09 *Idryma Typou*, Zb.Orz. s. I-10161, pkt 47). Natomiast przepisy krajowe, które znajdują zastosowanie do udziałów objętych jedynie w celu lokaty kapitału bez zamiaru uczestniczenia w zarządzaniu przedsiębiorstwem lub sprawowania nad nim kontroli, należy analizować wyłącznie w świetle swobodnego przepływu kapitału (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 38; wyrok z dnia 17 września 2009 r. w sprawie C-182/08 *Glaxo Wellcome*, Zb.Orz. s. I-8591, pkt 40, 45–52).

- 36 W niniejszej sprawie należy stwierdzić, po pierwsze, że te dwa spory przed sądem krajowym dotyczą opodatkowania w Austrii dywidend otrzymanych przez spółki będące rezydentami z udziałów, jakie posiadają one w spółkach niebędących rezydentami, które są mniejsze niż 10% kapitału w tych ostatnich spółkach. Otóż udziały o takim znaczeniu nie dają możliwości wywierania niewątpliwego wpływu na decyzje danych spółek i określania ich działalności.
- 37 Po drugie, należy stwierdzić, że krajowe przepisy podatkowe będące przedmiotem sporu przed sądem krajowym rozróżniają między pochodzeniem krajowym dywidend i jego brakiem, jeżeli pochodzą one z udziałów niższych niż 10% kapitału spółki dokonującej wypłat. Dywidendy portfelowe są bowiem zawsze zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych, jeżeli dane udziały są w posiadaniu spółek będących rezydentami na podstawie § 10 ust. 1 pkt 1 KStG. Natomiast dywidendy portfelowe nie są zwolnione ani nie korzystają z zaliczenia podatku zapłaconego od zysków będących podstawą wypłaconych dywidend, jeżeli dane udziały są posiadane w spółkach mających siedzibę w państwie trzecim będącym stroną porozumienia EOG, z którym nie istnieje żadne porozumienie o wzajemnej pomocy administracyjnej i egzekucyjnej na podstawie § 10 ust. 1 pkt 6 KStG lub w spółkach mających siedzibę w innym państwie trzecim. W odniesieniu do dywidend portfelowych z innych państw członkowskich lub państw będących stronami porozumienia EOG, z którymi zostało zawarte pełne porozumienie o wzajemnej pomocy administracyjnej i egzekucyjnej, podlegają one metodzie zaliczenia, a nie metodzie zwolnienia, ponieważ zasadniczo zyski spółki dokonującej wypłat w państwie siedziby tej spółki nie zostały faktycznie objęte podatkiem dochodowym od osób prawnych porównywalnym z podatkiem obowiązującym w Austrii zgodnie z § 10 ust. 5 KStG.
- 38 W tych okolicznościach należy uznać, że uregulowanie takie jak będące przedmiotem sprawy przed sądem krajowym podlega jedynie postanowieniom traktatu dotyczącym swobodnego przepływu kapitału.

B – *W przedmiocie pytań w sprawie C-436/08*

1. W przedmiocie pytania pierwszego

³⁹ Za pomocą tego pytania sąd krajowy w istocie zmierza do ustalenia, czy art. 63 TFUE sprzeciwia się przepisowi krajowemu, który uzależnia zwolnienie z podatku dywidend portfelowych otrzymanych od spółek mających siedzibę w państwach będących stroną porozumienia EOG od istnienia pełnego porozumienia o wzajemnej pomocy administracyjnej i egzekucyjnej, podczas gdy dla „udziałów międzynarodowych” nie jest nałożony żaden podobny warunek.

a) W przedmiocie dopuszczalności

⁴⁰ Rząd austriacki uważa, że pytanie jest niedopuszczalne. Podkreśla on, że według przedstawienia okoliczności faktycznych w postanowieniu odsyłającym skarżąca przed sądem krajowym posiada udziały w funduszach inwestycyjnych, których majątek nie jest złożony z udziałów w spółkach mających siedzibę w państwie trzecim będącym stroną porozumienia EOG. Pytanie nie ma zatem żadnego związku z przedmiotem sporu przed sądem krajowym.

⁴¹ W tym względzie należy przypomnieć, że w ramach postępowania, o którym mowa w art. 267 TFUE, opartego na wyraźnym rozdziale zadań sądów krajowych i Trybunału, ocena stanu faktycznego sprawy należy w pełni do sądu krajowego. Tak samo jedynie do sądu krajowego, przed którym zawiśł spór i na którym spoczywa

odpowiedzialność za przyszły wyrok, należy – przy uwzględnieniu okoliczności konkretnej sprawy – zarówno ocena, czy do wydania wyroku jest mu niezbędne uzyskanie orzeczenia prejudycjalnego, jak i ocena znaczenia pytań, które zadaje Trybunałowi. W konsekwencji, jeśli postawione pytania dotyczą wykładni prawa Unii, Trybunał jest co do zasady zobowiązany do wydania orzeczenia (zob. w szczególności wyrok z dnia 22 października 2009 r. w sprawach połączonych C-261/08 i C-348/08 Zurita García i Choque Cabrera, Zb.Orz. s. I-10143, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 Odmowa udzielenia odpowiedzi na pytanie prejudycjalne postawione przez sąd krajowy jest możliwa jedynie wtedy, gdy żądana wykładnia prawa Unii w sposób oczywisty nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu toczącego się przed sądem krajowym, gdy problem ma charakter hipotetyczny lub też gdy Trybunał nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezbędnymi do udzielenia przydatnej odpowiedzi na pytania, które zostały mu postawione (zob. w szczególności wyroki: z dnia 13 marca 2001 r. w sprawie C-379/98 PreussenElektra, Rec. s. I-2099, pkt 39; z dnia 22 stycznia 2002 r. w sprawie C-390/99 Canal Satélite Digital, Rec. s. I-607, pkt 19; ww. wyrok w sprawach połączonych Zurita García i Choque Cabrera, pkt 35).

43 W postanowieniu odsyłającym wyjaśniono, że w ciągu właściwego roku podatkowego skarżąca przed sądem krajowym otrzymała dywidendy portfelowe od spółek kapitałowych mających siedzibę w państwach członkowskich innych niż Republika Austrii oraz w państwach trzecich. Można uważać, że, ponieważ sąd krajowy odniósł się do udziałów posiadanych w spółkach mających siedzibę w „państwach trzecich”, użył on tego wyrażenia w opozycji do „państw członkowskich”. W tych okolicznościach uważa się, że odniesienie do państw trzecich obejmuje również państwa będące stronami porozumienia EOG.

44 Wobec tego, że sąd krajowy żywi wątpliwości co do zgodności uregulowania krajowego mającego zastosowanie do dywidend portfelowych z udziałów posiadanych w spółkach mających siedzibę w państwach będących stronami porozumienia EOG oraz że postanowienie odsyłające nie zawiera żadnej wskazówki co do okoliczności, iż

skarżąca przed sądem krajowym nie posiada udziałów w takich spółkach, nie wydaje się oczywiste, że żądana wykładnia prawa Unii nie ma znaczenia dla orzeczenia, które ma wydać sąd krajowy.

45 W konsekwencji należy stwierdzić dopuszczalność pytania pierwszego.

b) Co do istoty

i) Uwagi wstępne

46 Należy przypomnieć, że art. 63 ust. 1 TFUE wprowadził liberalizację przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi oraz pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi. W tym celu w ramach rozdziału traktatu FUE zatytułowanego „Kapitał i płatności” stanowi on, że zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi.

47 W swoim pytaniu sąd krajowy zastanawia się nad wykładnią art. 63 TFUE w celu oceny zgodności z tym postanowieniem uregulowania będącego przedmiotem sprawy przed tym sądem, które przyznaje dywidendom z „udziałów międzynarodowych”, tj. udziałów wynoszących przynajmniej 10% w kapitale spółek niebędących rezydentami, traktowanie pod względem podatkowym korzystniejsze niż zastrzeżone dla dywidend portfelowych otrzymanych od spółek mających siedzibę w państwach trzecich będących stronami porozumienia EOG.

48 Jednakże, jak podnoszą rządy austriacki, niemiecki i niderlandzki oraz Komisja Europejska, w przypadku takim jak będący przedmiotem sprawy przed sądem krajowym należy dokonać porównania między traktowaniem pod względem podatkowym zastrzeżonym dla dywidend portfelowych spółek będących rezydentami, a zastrzeżonym dla dywidend portfelowych otrzymanych od spółek mających siedzibę w państwach trzecich będących stronami porozumienia EOG. Artykuł 63 TFUE w zasadzie sprzeciwia się bowiem zróżnicowanemu traktowaniu w państwie członkowskim dywidend od spółek mających siedzibę w państwie trzecim w stosunku do tych od spółek mających siedzibę we wskazanym państwie członkowskim (zob. postanowienie z dnia 4 czerwca 2009 r. w sprawach połączonych C-439/07 i C-499/07 KBC Bank i Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, Zb.Orz. s. I-4409, pkt 71). Natomiast zróżnicowane traktowanie dochodów z państwa trzeciego w stosunku do dochodów z innego państwa trzeciego jako takie nie jest objęte rzeczonym przepisem.

49 W ramach niniejszego pytania należy zatem zbadać, czy art. 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom krajowym, które przewidują, iż dywidendy portfelowe z udziałów posiadanych w spółkach będących rezydentami są zawsze zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie § 10 ust. 1 pkt 6 KStG, podczas gdy dywidendy portfelowe od spółki mającej siedzibę w państwie trzecim będącym stroną porozumienia EOG korzystają z tego zwolnienia tylko wtedy, gdy Republika Austrii i dane państwo trzecie zawarły pełne porozumienie o wzajemnej pomocy administracyjnej i egzekucyjnej.

ii) W przedmiocie istnienia ograniczenia w przepływie kapitału

50 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że do środków zakazanych przez art. 63 ust. 1 TFUE zaliczają się, jako ograniczenia w przepływie kapitału, środki mogące zniechęcać osoby niemające miejsca zamieszkania ani siedziby w danym państwie do dokonania inwestycji w tym państwie członkowskim lub które mogą zniechęcić osoby mające miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym państwie członkowskim

do dokonywania inwestycji w innych państwach (wyroki: z dnia 25 stycznia 2007 r. w sprawie C-370/05 Festersen, Zb.Orz. s. I-1129, pkt 24; z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-101/05 A, Zb.Orz. s. I-11531, pkt 40).

51 W odniesieniu do pytania, czy przepisy krajowe takie jak będące przedmiotem sprawy przed sądem krajowym stanowią ograniczenie w przepływie kapitału, należy stwierdzić, że aby korzystać ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych, spółki będące rezydentami otrzymujące dywidendy portfelowe od spółki mającej siedzibę w państwie trzecim będącym stroną porozumienia EOG podlegają, w odróżnieniu od spółek będących rezydentami otrzymujących dywidendy portfelowe od spółek będących rezydentami, dodatkowej przesłance, a mianowicie przesłance związanej z istnieniem pełnego porozumienia o wzajemnej pomocy administracyjnej i egzekucyjnej zawartego pomiędzy Republiką Austrii a danym państwem trzecim. Z uwagi na okoliczność, że tylko do zainteresowanych państw należy decyzja o zaciągnięciu zobowiązania w drodze umownej, przesłanka dotycząca istnienia pełnego porozumienia o wzajemnej pomocy administracyjnej i egzekucyjnej dla dywidend portfelowych od spółki mającej siedzibę w państwie trzecim będącym stroną porozumienia EOG de facto może oznaczać system wyłączający w sposób stały zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych (zob. analogicznie wyrok z dnia 28 października 2010 r. w sprawie C-72/09 Établissements Rimbaud, Zb.Orz. s. I-10659, pkt 25).

52 Wynika z tego, że ze względu na warunki przewidziane przez przepisy będące przedmiotem sporu przed sądem krajowym, aby dywidendy portfelowe od spółek mających siedzibę w państwach trzecich będących stronami porozumienia EOG otrzymywane przez spółki mające siedzibę w Austrii mogły być zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych w Austrii, inwestowanie w pierwsze spółki, które może być realizowane przez te drugie, jest mniej atrakcyjne niż inwestowanie, które może być dokonywane w spółce mającej siedzibę w Austrii lub w innym państwie członkowskim. Taka różnica w traktowaniu może zniechęcać spółki mające siedzibę w państwach trzecich będących stronami porozumienia EOG.

53 Zatem rzeczone przepisy stanowią ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału między państwem członkowskim i niektórymi państwami trzecimi, zakazane co do zasady na mocy art. 63 TFUE.

54 Należy jednak zbadać, czy takie ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału może być uzasadnione w świetle postanowień traktatu dotyczących swobodnego przepływu kapitału.

iii) W przedmiocie ewentualnego uzasadnienia środka

55 Zgodnie z art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE „[art.] 63 [TFUE] nie narusza prawa państw członkowskich do [...] stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału”.

56 Przywołane postanowienie, jako stanowiące odstępstwo od podstawowej zasady swobodnego przepływu kapitału, musi być przedmiotem ścisłej wykładni. Dlatego też nie można go interpretować w ten sposób, że wszelkie przepisy podatkowe przewidujące odmiennie traktowanie podatników ze względu na miejsce ich zamieszkania lub państwo członkowskie inwestowania ich kapitału, są automatycznie zgodne z traktatem (zob. wyroki: z dnia 11 września 2008 r. w sprawie C-11/07 *Eckelkamp i in.*, Zb.Orz. s. I-6845, pkt 57; z dnia 22 kwietnia 2010 r. w sprawie C-510/08 *Mattner*, Zb.Orz. s. I-3553, pkt 32).

- 57 Odstępstwo przewidziane w rzeczonym postanowieniu samo jest bowiem ograniczone przez art. 65 ust. 3 TFUE, zgodnie z którym przepisy krajowe określone w art. 65 ust. 1 TFUE „nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu art. 63”.
- 58 Odmienne traktowanie, jakie dopuszcza art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE, powinno być odróżnione od dyskryminacji zakazanej przez art. 65 ust. 3 TFUE. Z orzecznictwa wynika jednak, że aby krajowy przepis podatkowy taki jak będący przedmiotem sprawy przed sądem krajowym mógł zostać uznany za zgodny z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, przewidziane przezeń odmienne traktowanie dywidend portfelowych od spółek będących rezydentami i od spółek mających siedzibę w państwie trzecim będącym stroną porozumienia EOG winno dotyczyć sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, bądź winno być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (zob. wyroki: z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. s. I-4071, pkt 43; 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 19 listopada 2009 r. w sprawie C-540/07 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-10983, pkt 49).
- 59 Należy przypomnieć, że na gruncie zasady podatkowej takiej jak będąca przedmiotem sporu przed sądem krajowym, służącej zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym wypłaconych zysków, sytuacja spółki będącej udziałowcem i otrzymującej dywidendy zagraniczne jest porównywalna z sytuacją spółki będącej udziałowcem i otrzymującej dywidendy krajowe, bowiem w obu przypadkach uzyskane dochody, co do zasady, będą stanowiły przedmiot opodatkowania kaskadowego (zob. ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 62).
- 60 W tych okolicznościach art. 63 TFUE zobowiązuje państwo członkowskie, które stosuje system zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym w przypadku dywidend wypłaconych na rzecz spółek będących rezydentami przez inne spółki będące rezydentami, do traktowania w taki sam sposób dywidend

wypłaconych spółkom będącym rezydentami przez spółki mające siedzibę w państwach trzecich będących stronami porozumienia EOG (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 72).

- ⁶¹ W każdym razie przepisy krajowe będące przedmiotem sprawy przed sądem krajowym nie przewidują takiego równoważnego traktowania. Chociaż przepisy te systematycznie zapobiegają podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym krajowych dywidend portfelowych otrzymywanych przez spółkę będącą rezydentem, nie eliminują one ani nie zmniejszają takiego podwójnego opodatkowania, jeżeli spółka będąca rezydentem otrzymuje dywidendy portfelowe od spółki mającej siedzibę w państwie trzecim będącym stroną porozumienia EOG, z którym Republika Austrii nie zawarła pełnego porozumienia o wzajemnej pomocy administracyjnej i egzekucyjnej. W tym ostatnim wypadku rzeczne przepisy krajowe nie przewidują ani zwolnienia z podatku otrzymanych dywidend, ani zaliczenia podatku zapłaconego w danym państwie trzecim od tak wypłaconych zysków, podczas gdy konieczność zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym jest taka sama po stronie spółek będących rezydentami, które otrzymują dywidendy od spółek będących rezydentami lub od spółek mających siedzibę w państwie trzecim będącym stroną porozumienia EOG.
- ⁶² Wynika z tego, że odmienne traktowanie z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych dywidend krajowych i dywidend od spółki mającej siedzibę w państwie trzecim będącym stroną porozumienia EOG nie może być uzasadnione odmienną sytuacją związaną z miejscem inwestowania kapitału.
- ⁶³ Należy jeszcze przeanalizować, czy ograniczenie wynikające z przepisów krajowych takich jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (zob. wyrok z dnia 11 października 2007 r. w sprawie C-451/05 *ELISA*, Zb.Orz. s. I-8251, pkt 79).

- ⁶⁴ Rządy austriacki, niemiecki, włoski, niderlandzki i Zjednoczonego Królestwa wyjaśniają w tym względzie, że w braku ram współpracy między zainteresowanymi właściwymi organami, jak wynika z dyrektywy Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. L 336, s. 15), zmienionej dyrektywą Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. L 76, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą 77/799”), państwo członkowskie ma prawo do uzależnienia zwolnienia dywidend portfelowych otrzymanych od spółek mających siedzibę w państwie trzecim będącym stroną porozumienia EOG od istnienia porozumienia o wzajemnej pomocy z danym państwem trzecim. Kontrola podatku zapłaconego przez spółkę wypłacającą dywidendy oznaczałaby bowiem wymianę informacji z administracją podatkową państwa, w którym rzeczona spółka ma siedzibę.
- ⁶⁵ Należy przypomnieć, że orzecznictwo dotyczące ograniczeń w wykonywaniu swobód przepływu w obrębie Unii nie może zostać w całości zastosowane do przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi, ponieważ te dwa rodzaje przepływów wpisują się w różne konteksty prawne (zob. ww. wyroki: w sprawie A, pkt 60; w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 69).
- ⁶⁶ W tym względzie należy zaznaczyć, że ustanowione przez dyrektywę 77/799 ramy współpracy pomiędzy właściwymi organami państw członkowskich nie mają miejsca pomiędzy tymi organami oraz właściwymi organami państwa trzeciego, gdy nie przyjęło ono żadnego zobowiązania wzajemnej pomocy (zob. ww. wyroki: w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 70; w sprawie Établissements Rimbaud, pkt 41).
- ⁶⁷ Z powyższego wynika, że jeżeli uregulowania danego państwa członkowskiego uzależniają przyznanie korzyści podatkowej od spełnienia warunków, których przestrzeganie może zostać zweryfikowane jedynie w drodze uzyskania informacji od właściwych organów państwa trzeciego będącego stroną porozumienia EOG, co do zasady prawnie uzasadniona jest odmowa przez dane państwo członkowskie przyznania takiej korzyści, jeżeli, w szczególności z powodu braku umownego zobowiązania dostarczenia przez to państwo trzecie informacji, niemożliwe okazuje się uzyskanie

informacji od tego ostatniego państwa (ww. wyrok w sprawie *Établissements Rimbaud*, pkt 44).

- 68 Z przepisów będących przedmiotem sprawy przed sądem krajowym wynika, że § 10 ust. 5 KStG wyłącza zwolnienie dywidend portfelowych pochodzących od spółek mających siedzibę w państwach trzecich będących stronami porozumienia EOG, jeżeli co do istoty zyski spółki dokonującej wypłat w danym państwie trzecim nie zostały faktycznie objęte podatkiem dochodowym od osób prawnych porównywalnym z obowiązującym w Austrii. Można więc uznać, że warunki stosowania zwolnienia podatkowego nie mogą być zweryfikowane przez dane państwo członkowskie w braku umownego zobowiązania państwa trzeciego do dostarczenia określonych informacji organom podatkowym rzeczonoego państwa członkowskiego.
- 69 Wynika z tego, że uregulowanie państwa członkowskiego takie jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, które uzależnia zwolnienie dywidend otrzymanych od spółek mających siedzibę w państwie trzecim będącym stroną porozumienia EOG od istnienia porozumienia o wzajemnej pomocy z danym państwem trzecim, może być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego związanymi ze skutecznością kontroli podatkowych i zwalczaniem oszustw podatkowych.
- 70 Jednakże ograniczenie swobody przepływu, nawet jeśli jest właściwe dla zamierzonego celu, nie może wykraczać poza to, co jest konieczne dla jego osiągnięcia (zob. ww. wyrok w sprawie *ELISA*, pkt 82 i przytoczone tam orzecznictwo). Należy więc zbadać, czy ograniczenie wynikające z uregulowania takiego jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym przestrzega zasady proporcjonalności.
- 71 Po pierwsze, należy stwierdzić, że w świetle powyższych rozważań w zasadzie państwo członkowskie może uzależnić zwolnienie dywidend pochodzących od spółek

mających siedzibę w państwie trzecim będącym stroną porozumienia EOG od istnienia porozumienia o wzajemnej pomocy zawartego z tym państwem. Proporcjonalności takiego uregulowania nie podważa sama okoliczność, że państwo członkowskie nie przewiduje takiego wymogu dla zwolnienia dywidend z udziałów wynoszących przynajmniej 10% kapitału spółki dokonującej wypłat.

⁷² Po drugie, należy stwierdzić, że przepisy będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym uzależniają zwolnienie dywidend portfelowych od spółek mających siedzibę w państwie trzecim będącym stroną porozumienia EOG od istnienia w tym państwie porozumienia o wzajemnej pomocy nie tylko na poziomie administracyjnym, lecz również w dziedzinie egzekucji.

⁷³ Samo istnienie porozumienia o wzajemnej pomocy administracyjnej można uważać za konieczne dla celów umożliwienia danemu państwu członkowskiemu weryfikacji skutecznego poziomu opodatkowania spółki niebędącej rezydentem wypłacającej dywidendy. Omawiana zasada krajowa dotyczy bowiem opodatkowania w Austrii z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych dochodów, które spółki będące rezydentami otrzymują w Austrii. Egzekucja takich podatków przez organy austriackie nie wymaga pomocy organów państwa trzeciego.

⁷⁴ Należy odrzucić argument podniesiony przez rząd austriacki na rozprawie, według którego pomoc egzekucyjna jest konieczna w przypadku przeniesienia siedziby podatnika za granicę. Jak bowiem podniosła rzecznik generalna w pkt 90 opinii, takie przeniesienie jest zbyt odległą hipotezą, aby móc uzasadnić uzależnienie, bez wyjątku, uchylecia podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym dywidend portfelowych z państwa trzeciego będącego stroną porozumienia EOG od konwencji w sprawie pomocy egzekucyjnej.

- 75 W konsekwencji na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi, że art. 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom państwa członkowskiego, które przewidują zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych dla dywidend portfelowych z udziałów posiadanych w spółkach będących rezydentami, które uzależniają takie zwolnienie dla dywidend portfelowych od spółek mających siedzibę w państwach trzecich będących stronami porozumienia EOG od istnienia pełnego porozumienia o wzajemnej pomocy administracyjnej i egzekucyjnej pomiędzy danym państwem członkowskim a danym państwem trzecim ponieważ tylko istnienie porozumienia o wzajemnej pomocy administracyjnej okazuje się konieczne do osiągnięcia celów omawianych przepisów.

2. W przedmiocie pytania drugiego

a) Uwagi wstępne

- 76 Sąd krajowy przypomina, że na mocy § 10 KStG, w przypadku gdy istnieje pełne porozumienie o wzajemnej pomocy, dywidendy portfelowe od spółek będących rezydentami, spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich i spółek mających siedzibę w państwach trzecich będących stronami porozumienia EOG korzystają ze zwolnienia podatkowego. Jednakże zdaniem sądu krajowego zwolnienie podatkowe dywidend otrzymanych od spółek niebędących rezydentami nie ma zastosowania w większej części przypadków ze względu na informacje, które spółka otrzymująca wypłaty jest zobowiązana dostarczyć administracji podatkowej, aby móc uzyskać tę korzyść. Metoda zaliczenia ma zatem ogólnie zastosowanie do dywidend od spółek niebędących rezydentami. Według sądu krajowego podatnik tylko z trudem może dostarczyć dowody dotyczące zagranicznego podatku podlegającego zaliczeniu.

⁷⁷ Poprzez pytanie drugie sąd krajowy dąży zatem zasadniczo do ustalenia, czy art. 63 TFUE sprzeciwia się przepisom krajowym takim jak będące przedmiotem sprawy przed tym sądem, które stosują metodę zaliczenia do dywidend portfelowych wypłacanych przez spółki mające siedzibę w innych państwach członkowskich i w państwach trzecich będących stronami porozumienia EOG, jeżeli nie jest stwierdzone, że spełnione są warunki stosowania zwolnienia z podatku, chociaż posiadacz udziałów nie ma możliwości lub praktycznie nie jest w stanie przedstawić ani dowodu spełnienia tych przesłanek, tj. porównywalnego opodatkowania, poziomu zagranicznej stawki opodatkowania oraz braku zwolnień podmiotowych lub przedmiotowych osoby prawnej niebędącej rezydentem, ani dostarczyć informacji niezbędnych do zaliczenia zagranicznego podatku dochodowego od osób prawnych.

⁷⁸ Odpowiedź, jakiej ma udzielić Trybunał, powinna umożliwić sądowi krajowemu ocenę zgodności z art. 63 TFUE, po pierwsze, „przejścia” z metody zwolnienia na metodę zaliczenia przewidzianą przez przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, jeżeli podmiot otrzymujący dywidendy od spółek niebędących rezydentami nie dysponuje określonymi dowodami, a po drugie, stosowania metody zaliczenia, która nakłada na ten podmiot znaczne, a nawet nadmierne obciążenia administracyjne.

b) W przedmiocie istnienia ograniczenia w przepływie kapitału

⁷⁹ Należy przypomnieć, że § 10 ust. 1 pkt 1 KStG zwalnia z podatku dochodowego od osób prawnych dywidendy portfelowe otrzymane od spółek będących rezydentami w Austrii. Zgodnie z § 10 ust. 1 pkt 5 i 6 oraz § 10 ust. 5 KStG unika się podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym dywidend otrzymanych od spółek mających siedzibę w państwach członkowskich innych niż Republika Austrii lub w państwach trzecich będących stronami porozumienia EOG, dzięki zwolnieniu z podatku lub metodzie zaliczenia wyłącznie wtedy, gdy podmiot otrzymujący wskazane

dywidendy posiada dowody dotyczące poziomu podatku, któremu podlegają spółki wypłacające te dywidendy w państwie ich siedziby.

- 80 Odmienne traktowanie, któremu podlegają dywidendy portfelowe, skutkuje zniechęceniem spółek będących rezydentami w Austrii do inwestowania kapitału w spółkach mających siedzibę w innych państwach członkowskich i w państwach trzecich będących stronami porozumienia EOG. W rzeczywistości bowiem, jako że w Austrii dywidendy otrzymywane przez spółki mające siedzibę w innych państwach członkowskich i w państwach trzecich będących stronami porozumienia EOG są pod względem podatkowym traktowane w sposób mniej korzystny niż dywidendy otrzymywane przez spółkę mającą siedzibę w Austrii, udziały tych pierwszych spółek są mniej atrakcyjne dla inwestorów będących rezydentami austriackimi niż udziały spółek mających siedzibę w tym ostatnim państwie członkowskim.
- 81 Uregulowanie takie jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym stanowi zatem ograniczenie w przepływie kapitału pomiędzy państwami członkowskimi i pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi, które zasadniczo jest zakazane przez art. 63 ust. 1 TFUE.
- 82 Należy jednak zbadać, czy takie ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału może być uzasadnione w świetle postanowień traktatu dotyczących swobodnego przepływu kapitału.

c) W przedmiocie ewentualnego uzasadnienia środka

- 83 Z orzecznictwa przytoczonego w pkt 58 niniejszego wyroku wynika, że aby krajowe przepisy podatkowe takie jak stanowiące przedmiot sprawy przed sądem krajowym można było uważać za zgodne z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego

przepływu kapitału, konieczne jest, aby odmienne traktowanie dotyczyło sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne lub są uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego.

- ⁸⁴ W tym względzie należy najpierw przypomnieć, że na gruncie zasady podatkowej takiej jak będąca przedmiotem sporu przed sądem krajowym, służącej zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym wypłaconych zysków, sytuacja spółki będącej udziałowcem i otrzymującej dywidendy zagraniczne jest porównywalna z sytuacją spółki będącej udziałowcem i otrzymującej dywidendy krajowe, bowiem w obu przypadkach uzyskane dochody, co do zasady, będą stanowiły przedmiot opodatkowania kaskadowego (zob. ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 62).
- ⁸⁵ W tych okolicznościach art. 63 TFUE zobowiązuje państwo członkowskie, które stosuje system zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym w przypadku dywidend wypłaconych na rzecz rezydentów przez spółki będące rezydentami, do traktowania w taki sam sposób dywidend wypłaconych rezydentom przez spółki niebędące rezydentami (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 72).
- ⁸⁶ Stwierdzono, że prawo Unii nie zakazuje państwu członkowskiemu zapobiegania opodatkowaniu kaskadowemu dywidend otrzymanych przez spółkę będącą rezydentem poprzez stosowanie zasad, które zwalniają owe dywidendy z opodatkowania, jeżeli są wypłacane przez spółkę będącą rezydentem, unikając za pomocą metody zaliczenia opodatkowania kaskadowego rzeczonych dywidend, jeżeli są wypłacane przez spółkę niebędącą rezydentem, o ile jednak stawka podatkowa dotycząca dywidend zagranicznych nie jest wyższa od stawki podatkowej stosowanej do dywidend krajowych oraz o ile podatek podlegający zaliczeniu jest co najmniej równy kwocie zapłaconej w państwie członkowskim spółki dokonującej wypłat, a nie wyższy od kwoty opodatkowania stosowanej w państwie członkowskim spółki otrzymującej wypłaty (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 48, 57; a także 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 39).

- 87 Zatem, jeśli dochody będące podstawą wypłaty dywidend zagranicznych podlegają w państwie członkowskim siedziby spółki dokonującej wypłat niższemu podatkowi niż podatek pobrany przez państwo członkowskie spółki otrzymującej wypłaty, państwo to powinno przyznać całkowitą ulgę podatkową, odpowiadającą podatkowi zapłaconemu przez spółkę dokonującą wypłat w państwie członkowskim jej siedziby (ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 51).
- 88 Natomiast gdy dochody te podlegają w państwie członkowskim siedziby spółki dokonującej wypłat podatkowi wyższemu od podatku pobranego przez państwo członkowskie spółki otrzymującej wypłaty, wówczas to ostatnie państwo jest zobowiązane do przyznania ulgi podatkowej jedynie w wysokości kwoty podatku dochodowego od osób prawnych podlegającego zapłacie przez spółkę otrzymującą wypłaty. Państwo to nie jest zobowiązane do dokonania zwrotu różnicy, czyli kwoty zapłaconej w państwie spółki dokonującej wypłat, która przewyższa podatek podlegający zapłacie w państwie członkowskim spółki otrzymującej wypłaty (zob. ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 52).
- 89 W tych warunkach metoda zaliczenia umożliwia przyznanie dywidendom od spółek niebędących rezydentami traktowania równoważnego traktowaniu przyznanemu, metodą zwolnienia, dywidendom wypłacanym przez spółki będące rezydentami. Zastosowanie metody zaliczenia do dywidend od spółek niebędących rezydentami w istocie pozwala na zapewnienie, że zagraniczne i krajowe dywidendy portfelowe zostaną jednakowo obciążone pod względem podatkowym, zwłaszcza jeśli państwo pochodzenia dywidend w ramach podatku dochodowego od osób prawnych stosuje niższą stawkę opodatkowania niż mająca zastosowanie w państwie członkowskim siedziby spółki otrzymującej dywidendy. W takim wypadku zwolnienie dywidend pochodzących od spółek niebędących rezydentami uprzywilejowałoby podatników, którzy zainwestowali w udziały zagraniczne w stosunku do tych, którzy zainwestowali w udziały krajowe.
- 90 W świetle równoważności między metodami zwolnienia i zaliczenia trudności, jakie może napotkać podatnik w celu wykazania, że warunki zwolnienia z podatku dywidend otrzymanych od spółek niebędących rezydentami są spełnione, w zasadzie nie mają wpływu na ocenę, czy art. 63 TFUE sprzeciwia się przepisom takim jak będące

przedmiotem sprawy przed sądem krajowym. W istocie te trudności, a nawet brak możliwości dostarczenia przez podatnika wymaganych dowodów, skutkowałyby jedynie tym, że metoda zaliczenia, równoważna metodzie zwolnienia, zostanie zastosowana do dywidend, jakie otrzymuje on od spółek niebędących rezydentami.

⁹¹ W odniesieniu do obciążenia administracyjnego nakładanego na podatnika, aby mógł on skorzystać z metody zaliczenia, stwierdzono już, iż sama okoliczność, że w porównaniu do systemu zwolnienia, system zaliczenia nakłada na podatników dodatkowe obciążenia administracyjne, nie może być uznana za różnicę w traktowaniu niezgodną ze swobodnym przepływem kapitału (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 53).

⁹² Zdaniem sądu krajowego obciążenie administracyjne nałożone w ten sposób na spółkę otrzymującą dywidendy portfelowe przez przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym może jednak okazać się nadmierne.

⁹³ Haribo wyjaśnia w tym zakresie, że w przeciwieństwie do dywidend portfelowych wypłacanych przez spółki będące rezydentami, które są zwolnione, dywidendy portfelowe wypłacane w Austrii przez spółki mające siedzibę w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim będącym stroną porozumienia EOG i otrzymywane za pośrednictwem funduszu inwestycyjnego standardowo w Austrii są objęte podatkiem dochodowym od osób prawnych w wysokości 25% ze względu na nadmierne obciążenie administracyjne nałożone na podatnika. Zdaniem Haribo metody zwolnienia i zaliczenia byłyby równoważne tylko w wypadkach, gdyby dowód zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych dokonanej za granicą mógł być faktycznie dostarczony lub mógł być dostarczony bez nieproporcjonalnych nakładów.

- ⁹⁴ Natomiast rządy austriacki, niemiecki, włoski, niderlandzki i Zjednoczonego Królestwa oraz Komisja utrzymują, że obciążenie administracyjne nałożone na spółkę otrzymującą dywidendy portfelowe nie jest nadmierne. Rząd włoski w tym zakresie podkreśla okoliczność, że zawiadomienie z dnia 13 czerwca 2008 r. znacznie uprościło dowody konieczne dla uzyskania zaliczenia podatku zagranicznego.
- ⁹⁵ W tym względzie należy przypomnieć, że organy podatkowe państwa członkowskiego mają prawo domagać się od podatnika wszelkich dowodów, które wydają się im konieczne dla oceny kwestii, czy spełnione są przesłanki korzyści podatkowej przewidziane przez dane przepisy i czy rzeczona korzyść może w związku z tym być przyznana (zob. podobnie wyroki: z dnia 3 października 2002 r. w sprawie C-136/00 Danner, Rec. s. I-8147, pkt 50; z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-422/01 Skandia i Ramstedt, Rec. s. I-6817, pkt 43; z dnia 27 stycznia 2009 r. w sprawie C-318/07 Persche, Zb.Orz. s. I-359, pkt 54).
- ⁹⁶ Wprawdzie gdyby miało się okazać, że spółki otrzymujące dywidendy portfelowe od spółek mających siedzibę w państwach członkowskich innych niż Republika Austrii i w państwach trzecich będących stronami porozumienia EOG, ze względu na nadmierne obciążenie administracyjne faktycznie nie mogą korzystać z metody zaliczenia, przepisy takie nie umożliwiają zapobiegania ani nawet zmniejszania podwójnego opodatkowania takich dywidend w wymiarze ekonomicznym. W tych okolicznościach nie można uważać, że metoda zaliczenia i metoda zwolnienia, która pozwala na unikanie opodatkowania kaskadowego wypłaconych dywidend, prowadzą do równoważnego rezultatu.
- ⁹⁷ Jednakże, jeżeli państwo członkowskie co do zasady ma swobodę unikania opodatkowania kaskadowego dywidend portfelowych otrzymywanych przez spółkę będącą rezydentem, wybierając metodę zwolnienia, gdy dywidendy są wypłacane przez spółkę będącą rezydentem, i metodę zaliczenia, gdy dywidendy są wypłacane przez spółkę niebędącą rezydentem mającą siedzibę w innym państwie członkowskim lub państwie trzecim będącym stroną porozumienia EOG, dodatkowe obciążenia administracyjne

nakładane na spółkę będącą rezydentem, w szczególności okoliczność, że krajowa administracja podatkowa domaga się informacji dotyczących podatku, który faktycznie obejmuje zyski spółki wypłacającej dywidendy w jej państwie siedziby, są nieodłącznym elementem funkcjonowania samej metody zaliczenia i nie mogą być uważane za nadmierne (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 48, 53). W braku takich informacji organy podatkowe państwa członkowskiego, gdzie ma siedzibę spółka otrzymująca dywidendy zagraniczne, co do zasady nie mogą same określić kwoty podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego w państwie spółki dokonującej wypłat, który powinien być zaliczony na poczet podatku należnego od spółki otrzymującej wypłaty.

98 Wprawdzie spółka otrzymująca dywidendy sama nie dysponuje wszystkimi informacjami dotyczącymi podatku dochodowego od osób prawnych obejmującego dywidendy wypłacane przez spółkę mającą siedzibę w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim będącym stroną porozumienia EOG, jednak w każdym razie takie informacje są znane tej ostatniej spółce. W tych okolicznościach wszelkie trudności po stronie spółki otrzymującej wypłaty w dostarczeniu wymaganych informacji dotyczących podatku zapłaconego przez spółkę wypłacającą dywidendy są związane nie z ich wewnętrzną złożonością, lecz z brakiem ewentualnej współpracy ze strony dysponującej nimi spółki. Jak podkreśla rzecznik generalna w pkt 58 opinii, osłabienie przepływu informacji, jakie napotyka inwestor, nie jest problemem, na który miałyby odpowiadać dane państwo członkowskie.

99 Zresztą należy stwierdzić, że jak podnosi rząd austriacki, zawiadomienie z dnia 13 czerwca 2008 r. uprościło dowody wymagane w celu uzyskania zaliczenia podatku zagranicznego w tym znaczeniu, że w celu obliczenia podatku zapłaconego za granicą uwzględnia się następującą formułę: Korzyść spółki wypłacającej dywidendy należy pomnożyć przez stawkę nominalną podatku dochodowego od osób prawnych mającą zastosowanie w państwie siedziby tej spółki i przez udział posiadany przez spółkę otrzymującą wypłaty w kapitale spółki dokonującej wypłat. Takie obliczenie wymaga jedynie ograniczonej współpracy ze strony spółki wypłacającej dywidendy lub funduszu inwestycyjnego, jeżeli dany udział jest posiadany za pośrednictwem takiego funduszu.

- 100 Wreszcie, jak podkreślają rządy austriacki, niemiecki, niderlandzki i Zjednoczonego Królestwa oraz Komisja, okoliczność, że dla dywidend wypłacanych przez spółki mające siedzibę w państwach członkowskich innych niż Republika Austrii, administracja podatkowa tego państwa członkowskiego może uciekać się do mechanizmu wzajemnej pomocy przewidzianego przez dyrektywę 77/799, nie oznacza, że jest ona zobowiązana do zwolnienia spółki otrzymującej dywidendy z dostarczenia jej dowodu zapłaty podatku przez spółkę dokonującą wypłat w innym państwie członkowskim.
- 101 Skoro więc dyrektywa 77/799 przewiduje uprawnienie krajowych organów podatkowych do zwracania się o informacje, których nie mogą same uzyskać, Trybunał stwierdził, że odniesienie w art. 2 ust. 1 dyrektywy 77/799 do słowa „może” wskazuje na to, iż o ile organy te mają możliwość zwracania się z wnioskiem o informacje do właściwych organów innego państwa członkowskiego, o tyle 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 członkowskiego (wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-184/05 Twoh International, Zb.Orz. s. I-7897, pkt 32; ww. wyrok w sprawie Persche, pkt 65).
- 102 W konsekwencji dyrektywa 77/799 nie wymaga od państwa członkowskiego siedzącego spółki otrzymującej dywidendy, aby uciekało się ono do mechanizmu wzajemnej pomocy przewidzianego przez tę dyrektywę za każdym razem, gdy informacje dostarczone przez tę spółkę nie wystarczają do zbadania, czy spełnia ona przesłanki określone przez przepisy krajowe w celu zastosowania metody zaliczenia.
- 103 Z tych samych powodów ewentualne istnienie konwencji o wzajemnej pomocy pomiędzy Republiką Austrii a państwem trzecim będącym stroną porozumienia EOG, która przewidywałaby uprawnienie tego państwa członkowskiego do żądania od organów danego państwa trzeciego informacji istotnych dla celów stosowania metody

zaliczenia, nie oznaczałoby, że obciążenie administracyjne nałożone na spółkę otrzymującą dywidendy dotyczące dowodu zapłaty podatku w omawianym państwie trzecim jest nadmierne.

- ¹⁰⁴ W konsekwencji, zgodnie z powyższym na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że art. 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on przepisom państwa członkowskiego, które zwalniają z podatku dochodowego od osób prawnych dywidendy portfelowe, jakie spółka będąca rezydentem otrzymuje od innej spółki będącej rezydentem, chociaż obejmują one tym podatkiem dywidendy portfelowe, które spółka będąca rezydentem otrzymuje od spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim lub państwie trzecim będącym stroną porozumienia EOG, o ile jednak podatek zapłacony w państwie siedziby tej ostatniej spółki jest zaliczony na poczet podatku należnego w państwie członkowskim spółki otrzymującej wypłaty, a obciążenia administracyjne nałożone na spółkę otrzymującą wypłaty, aby mogła ona skorzystać z takiego zaliczenia, nie są nadmierne. Informacje żądane przez krajową administrację podatkową od spółki otrzymującej dywidendy dotyczące podatku faktycznie obejmującego zyski spółki wypłacającej dywidendy w państwie siedziby tej ostatniej są nieodłącznym elementem funkcjonowania samej metody zaliczenia i nie mogą być uważane za nadmierne obciążenie administracyjne.

3. W przedmiocie pytania trzeciego

a) Uwagi wstępne

- ¹⁰⁵ Poprzez pytanie trzecie sąd krajowy dąży do ustalenia, czy art. 63 TFUE sprzeciwia się przepisom krajowym takim jak będące przedmiotem sprawy przed tym sądem, które wyłączają zarówno zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych, jak

i zaliczenie podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego za granicą w przypadku dywidend z udziałów posiadanych w spółkach mających siedzibę w państwach trzecich, jeżeli udział spółki otrzymującej wypłaty jest niższy niż 10%, wcześniej 25%, w kapitale spółki dokonującej wypłat, podczas gdy dywidendy z udziałów posiadanych w spółkach będących rezydentami są zwolnione niezależnie od tego, jaki jest poziom udziału.

106 W tym względzie należy stwierdzić, że próg 25%, do którego odwołuje się sąd krajowy w swoim pytaniu, odnosi się do § 10 KStG w brzmieniu sprzed zmiany ustawowej wprowadzonej w ciągu 2009 r. Jednakże z akt przekazanych Trybunałowi wynika, że § 10 ust. 1 pkt 7 oraz § 10 ust. 2 i 4 KStG, mający zastosowanie w sposób wsteczny do sporów przed sądem krajowym przewiduje, że dywidendy z udziału posiadanego w spółce mającej siedzibę w państwie trzecim albo są zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych w Austrii, albo korzystają z zaliczenia podatku zapłaconego za granicą, jeżeli omawiany udział reprezentuje przynajmniej 10% kapitału tej ostatniej spółki.

107 W odniesieniu do udziałów, które nie osiągają tego progu, przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym wprowadzają rozróżnienie dla dywidend portfelowych od spółek mających siedzibę w państwach trzecich, pomiędzy państwami będącymi stronami porozumienia EOG i innymi państwami trzecimi. Podczas gdy dywidendy portfelowe od spółek mających siedzibę w państwie trzecim będącym stroną porozumienia EOG, z którym Republika Austrii zawarła pełne porozumienie o wzajemnej pomocy administracyjnej i egzekucyjnej są zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych lub korzystają z zaliczenia podatku zapłaconego w danym państwie trzecim będącym stroną porozumienia EOG, w którym ma siedzibę spółka wypłacająca dywidendy, inaczej jest w przypadku dywidend portfelowych od spółek mających siedzibę w innych państwach trzecich.

108 Wobec tego, że traktowanie pod względem podatkowym dywidend od spółek mających siedzibę w państwach będących stronami porozumienia EOG stanowi przedmiot pierwszego zadanego pytania, należy uznać, że poprzez pytanie trzecie sąd krajowy

dąży do ustalenia, czy art. 63 TFUE sprzeciwia się przepisom takim jak będące przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, które przewidują, że dywidendy portfelowe z udziałów w spółkach mających siedzibę w państwach trzecich innych niż państwa będące stronami porozumienia EOG nie są ani zwolnione, ani objęte systemem zaliczenia zapłaconego podatku zagranicznego, podczas gdy dywidendy z podobnych udziałów posiadanych w spółkach będących rezydentami są zawsze zwolnione.

b) W przedmiocie istnienia ograniczenia w przepływie kapitału

- ¹⁰⁹ Należy stwierdzić, że przepisy krajowe takie jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym mogą skutkować zniechęceniem spółek mających siedzibę w Austrii do inwestowania kapitału w spółkach mających siedzibę w państwach trzecich innych niż państwa będące stronami porozumienia EOG. W rzeczywistości bowiem, jako że dywidendy wypłacane przez te ostatnie spółki spółkom mającym siedzibę w Austrii są pod względem podatkowym traktowane w sposób mniej korzystny niż dywidendy wypłacane przez spółki mające siedzibę w tym państwie członkowskim, udziały lub akcje spółek mających siedzibę w państwach trzecich są mniej atrakcyjne dla inwestorów będących rezydentami austriackimi niż udziały lub akcje spółek mających siedzibę w Austrii (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 166; ww. wyrok w sprawie *A*, pkt 42).
- ¹¹⁰ Uregulowanie takie jak w postępowaniu przed sądem krajowym stanowi zatem ograniczenie w przepływie kapitału pomiędzy państwami członkowskimi i danymi państwami trzecimi, które zasadniczo jest zakazane przez art. 63 ust. 1 TFUE.
- ¹¹¹ Niemniej jednak zbadać należy, czy to ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału może być uzasadnione w świetle postanowień traktatu dotyczących swobodnego przepływu kapitału.

c) W przedmiocie ewentualnego uzasadnienia środka

- 112 Jak bowiem przypomniano w pkt 58 i 83 niniejszego wyroku, aby krajowe uregulowanie podatkowe takie jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym mogło być uważane za zgodne z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, konieczne jest, aby odmienne traktowanie dotyczyło sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub było uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego.
- 113 W świetle zasady podatkowej takiej jak będąca przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, mającej na celu zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym wypłacanych zysków, sytuacja spółki będącej udziałowcem i otrzymującej dywidendy z państw trzecich jest porównywalna z sytuacją spółki będącej udziałowcem i otrzymującej dywidendy krajowe, bowiem w obu przypadkach uzyskane zyski, co do zasady, mogą stanowić przedmiot opodatkowania kaskadowego (ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 62).
- 114 W tych okolicznościach art. 63 TFUE zobowiązuje państwo członkowskie, które stosuje system zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym w przypadku dywidend wypłaconych na rzecz spółek będących rezydentami przez inne spółki będące rezydentami, do traktowania w taki sam sposób dywidend wypłaconych spółkom będącym rezydentami przez spółki mające siedzibę w państwie trzecim innym niż państwo będące stroną porozumienia EOG (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 72).
- 115 Przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie przewidują takiego równoważnego traktowania. W istocie, podczas gdy przepisy te systematycznie zapobiegają podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym krajowych dywidend portfelowych otrzymywanych przez spółkę będącą rezydentem, nie eliminują ani nie zmniejszają takiego podwójnego opodatkowania, jeżeli spółka będąca rezydentem otrzymuje dywidendy portfelowe od spółki mającej siedzibę w państwie trzecim innym niż państwo będące stroną porozumienia EOG.

- ¹¹⁶ Wynika z tego, że odmienne traktowanie z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych dywidend otrzymanych przez spółki będące rezydentami, ze względu na pochodzenie tych ostatnich, nie może być uzasadnione odmienną sytuacją związaną z miejscem zainwestowania kapitału.
- ¹¹⁷ Należy jeszcze zbadać, czy ograniczenie wynikające z uregulowania będącego przedmiotem postępowania przed sądem krajowym jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (zob. ww. wyrok w sprawie ELISA, pkt 79).
- ¹¹⁸ Według rządów austriackiego, niemieckiego, włoskiego, fińskiego i niderlandzkiego, nawet jeśli może być uzasadnione ograniczenie przepływów kapitału z państw trzecich, jest inaczej, gdy ograniczenie to dotyczy przepływów kapitału między państwami członkowskimi (zob. ww. wyroki: w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 171; w sprawie *A*, pkt 37). Rządy te oceniają, że konieczność zagwarantowania zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych w stosunkach między państwami członkowskimi a państwami trzecimi innymi niż państwa będące stronami porozumienia EOG może stanowić nadrzędne względy interesu ogólnego, które zwalniają państwa członkowskie z objęcia dywidend pochodzących z rzeczonych państw trzecich tym samym traktowaniem pod względem podatkowym co dywidendy pochodzące od spółek będących rezydentami. Wyjaśniają one, że podczas gdy państwa członkowskie są zobowiązane przyznać spółce mającej siedzibę w innym państwie członkowskim te same korzyści podatkowe jak te, które przyznają spółkom mającym siedzibę na ich terytorium, obowiązek taki nie istnieje między państwami członkowskimi Unii i państwami trzecimi wobec spółek mających siedzibę na ich odpowiednim terytorium. Gdyby art. 63 TFUE należało uważać za nakładający na państwo członkowskie obowiązek traktowania dywidend pochodzących z państw trzecich innych niż państwa będące stronami porozumienia EOG w ten sam sposób, co dywidendy wypłacane przez spółki będące rezydentami, margines działania państw członkowskich do negocjowania konwencji podatkowych i zapewnienia w ten sposób zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych w ich stosunkach z państwami trzecimi w praktyce przestałby istnieć.

- 119 W tym względzie należy przypomnieć, że orzecznictwo dotyczące ograniczeń w wykonywaniu swobód przepływu w obrębie Unii nie może zostać w całości zastosowane do przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi, ponieważ te dwa rodzaje przepływów wpisują się w różne konteksty prawne (ww. wyrok w sprawie *Établissements Rimbaud*, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 120 W tych warunkach nie można wykluczyć, że państwo członkowskie będzie w stanie wykazać, iż ograniczenie w przepływie kapitału do lub z państw trzecich jest uzasadnione określonymi względami w okolicznościach, w których względy te nie mogłyby stanowić skutecznego uzasadnienia ograniczenia w przepływie kapitału pomiędzy państwami członkowskimi (ww. wyrok w sprawie *A*, pkt 36, 37; ww. postanowienia: w sprawie *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, pkt 93; w sprawie *KBC Bank i Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, pkt 73).
- 121 Zostało już uznane, że ograniczenie wykonywania swobody przepływu w Unii może być uzasadnione celem w postaci zachowania rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi (zob. podobnie wyroki: z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie *C-446/03 Marks & Spencer*, Zb.Orz. s. I-10837, pkt 45; z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie *C-231/05 Oy AA*, Zb.Orz. s. I-6373, pkt 51; a także z dnia 15 maja 2008 r. w sprawie *C-414/06 Lidl Belgium*, Zb.Orz. s. I-3601, pkt 42). Takie uzasadnienie stanowiące nadrzędne względy interesu ogólnego może zatem a fortiori być uznane w stosunkach państw członkowskich z państwami trzecimi.
- 122 Jednakże, aby odmienne traktowanie dywidend krajowych i dywidend z państwa trzeciego innego niż państwo będące stroną porozumienia EOG mogło być uzasadnione takimi nadrzędnymi względami interesu ogólnego, musi być ono odpowiednie do zagwarantowania powoływanego celu i nie może wykroczać poza to, co niezbędne dla jego osiągnięcia (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 maja 1997 r. w sprawie *C-250/95 Futura Participations i Singer*, Rec. s. I-2471, pkt 26; z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie *C-9/02 de Lasteyrie du Saillant*, Rec. s. I-2409, pkt 49; a także ww. wyrok w sprawie *Marks & Spencer*, pkt 35).

- 123 Należy uściślić, że poddanie takiemu samemu traktowaniu dywidend portfelowych otrzymanych przez spółkę będącą rezydentem, jak pochodzące od innej spółki będącej rezydentem lub spółki mającej siedzibę w państwie trzecim innym niż państwo będące stroną porozumienia EOG nie skutkowałoby tym, że dochody podlegające zazwyczaj opodatkowaniu w państwie członkowskim siedziby spółki otrzymującej wypłaty zostałyby przeniesione do danego państwa trzeciego (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Glaxo Wellcome, pkt 87). Jak podkreśla rzecznik generalny w pkt 120 opinii, w sprawie przed sądem krajowym problemem nie są kompetencje podatkowe dotyczące działalności gospodarczej na terytorium kraju, lecz opodatkowanie dochodów zagranicznych.
- 124 W tych okolicznościach odmienne traktowanie dywidend portfelowych w zależności od ich pochodzenia krajowego lub zagranicznego nie może być uzasadnione koniecznością zachowania rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi innymi niż państwa będące stronami porozumienia EOG.
- 125 Wprawdzie zwolnienie dywidend portfelowych wypłacanych przez spółki mające siedzibę w państwie trzecim innym niż państwo będące stroną porozumienia EOG lub zaliczenie podatku zapłaconego w tym ostatnim państwie dla Republiki Austrii skutkowałoby obniżeniem jej własnych dochodów podatkowych z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych.
- 126 Jednakże z utrwalonego orzecznictwa wynika, że obniżenie wpływów podatkowych nie może być postrzegane jako nadrzędne względy interesu ogólnego, na które można się powołać w celu uzasadnienia przepisu co do zasady niezgodnego z jedną ze swobód podstawowych (zob. w szczególności ww. 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).

- 127 W odniesieniu do braku wzajemności w stosunkach między państwami członkowskimi a państwami trzecimi należy przypomnieć, że w momencie gdy zasada swobodnego przepływu kapitału została rozciągnięta przez art. 56 ust. 1 WE, obecnie art. 63 ust. 1 TFUE, na przepływ kapitału pomiędzy państwami trzecimi a państwami członkowskimi, państwa członkowskie opowiedziały się za ustanowieniem tej zasady w tym samym artykule i w ten sam sposób w odniesieniu do przepływów kapitału, które mają miejsce wewnątrz Unii, oraz tych, które dotyczą stosunków z państwami trzecimi (ww. wyrok w sprawie A, pkt 31).
- 128 W tych okolicznościach brak wzajemności w stosunkach między państwami członkowskimi i państwami trzecimi innymi niż państwa będące stronami porozumienia EOG nie może uzasadniać ograniczenia w przepływie kapitału między państwami członkowskimi i tymi państwami trzecimi.
- 129 Następnie rząd austriacki podtrzymuje, że jego system podatkowy jest uzasadniony koniecznością zagwarantowania skuteczności kontroli podatkowych, ponieważ właściwe konwencje o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu z państwami trzecimi nie zapewniają tego samego poziomu wymiany informacji z właściwymi organami zainteresowanych państw, jak ten przewidziany przez dyrektywę 77/799 między organami państw członkowskich.
- 130 W tym względzie należy przypomnieć, że ustanowione przez dyrektywę 77/799 ramy współpracy pomiędzy właściwymi organami państw członkowskich nie mają zastosowania do współpracy pomiędzy tymi organami oraz właściwymi organami państwa trzeciego, gdy nie przyjęło ono żadnego zobowiązania wzajemnej pomocy (zob. ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 70, ww. wyrok w sprawie Établissements Rimbaud, pkt 41).
- 131 Wynika z tego, że jeżeli uregulowania danego państwa członkowskiego uzależniają przyznanie korzyści podatkowej od spełnienia warunków, których przestrzeganie może zostać zweryfikowane jedynie w drodze uzyskania informacji od właściwych

organów państwa trzeciego innego niż będące stroną porozumienia EOG, co do zasady prawnie uzasadniona jest odmowa przez dane państwo członkowskie przyznania takiej korzyści, jeżeli, w szczególności z powodu braku umownego zobowiązania dostarczenia przez to państwo trzecie informacji, niemożliwe okazuje się uzyskanie informacji od tego państwa (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie *Établissements Rimbaud*, pkt 44).

¹³² Jednakże należy stwierdzić, że przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie uzależniają ewentualnego zwolnienia dywidend portfelowych otrzymanych od spółki mającej siedzibę w państwie trzecim innym niż państwo będące stroną porozumienia EOG lub ewentualnego zaliczenia podatku naliczonego w takim państwie trzecim od istnienia porozumienia o wzajemnej pomocy między państwem członkowskim a danym państwem trzecim. Na mocy § 10 KStG dywidendy portfelowe z państw trzecich innych niż państwa będące stroną porozumienia EOG zawsze podlegają bowiem podatkowi dochodowemu od osób prawnych w Austrii, przy czym omawiane przepisy krajowe nie przewidują żadnej korzyści podatkowej na rzecz takich dywidend w celu zapobiegania ich podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym.

¹³³ W tych okolicznościach różnica istniejąca na poziomie współpracy między organami podatkowymi, pomiędzy sytuacją panującą między państwami członkowskimi w Unii, z jednej strony, a między państwami członkowskimi i państwami trzecimi z drugiej strony, nie może uzasadniać odmiennego traktowania pod względem podatkowym między krajowymi dywidendami portfelowymi a pochodzącymi z państw trzecich innych niż państwa będące stronami porozumienia EOG.

¹³⁴ Wreszcie rząd austriacki podnosi, że jeżeli przepisy będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym są sprzeczne ze swobodnym przepływem kapitału, należy zbadać, czy udziały w spółkach mających siedzibę w państwach trzecich nie powinny być zakwalifikowane jako inwestycje bezpośrednie w rozumieniu art. 64 ust. 1 TFUE, ponieważ w takim wypadku system krajowy mógłby być uważany za istniejący już w dniu 31 grudnia 1993 r. System ten mógłby w konsekwencji być w tym przypadku uważany za uzasadniony klauzulą „stand-still” zawartą w rzeczonym artykule traktatu FUE.

- 135 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 64 ust. 1 TFUE, art. 63 TFUE nie narusza ograniczeń istniejących w dniu 31 grudnia 1993 r. w stosunku do państw trzecich na mocy prawa krajowego lub prawa Unii w odniesieniu do przepływu kapitału do lub z państw trzecich, gdy dotyczą inwestycji bezpośrednich.
- 136 Wynika z tego, że gdy przed dniem 31 grudnia 1993 r. państwo członkowskie przyjęło przepisy, które zawierają ograniczenia w przepływie kapitału do lub z państw trzecich zakazane przez art. 63 TFUE i po tej dacie przyjmuje przepisy, które również, stanowiąc ograniczenie w przepływie kapitału, są co do istoty takie same jak przepisy poprzednio obowiązujące lub ograniczają się do zmniejszenia lub zniesienia przeszkody w wykonywaniu praw i swobód unijnych, która znajdowała się w przepisach poprzednio obowiązujących, art. 63 TFUE nie sprzeciwia się stosowaniu tych ostatnich przepisów do państw trzecich, jeżeli odnoszą się one do przepływu kapitału dotyczącego inwestycji bezpośrednich (ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 196).
- 137 Uznano już, że za inwestycje bezpośrednie nie można uważać udziałów w spółce, które nie zostały objęte w celu ustanowienia lub utrzymania trwałych i bezpośrednich powiązań gospodarczych między udziałowcem a tą spółką i nie pozwalają udziałowcowi na aktywny udział w zarządzaniu tą spółką lub na sprawowanie nad nią kontroli (zob. ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 196). Ponieważ przepisy analizowane w ramach niniejszego pytania dotyczą tylko udziałów niższych niż 10% kapitału zakładowego spółki dokonującej wypłat, należy uznać, że nie wchodzą one w przedmiotowy zakres stosowania art. 64 ust. 1 TFUE.
- 138 W świetle powyższych rozważań na pytanie trzecie należy odpowiedzieć, że art. 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom krajowym, które w celu zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym zwalniają z podatku dochodowego od osób prawnych dywidendy portfelowe

otrzymywane przez spółkę będącą rezydentem i wypłacane przez inną spółkę będącą rezydentem i które dla dywidend wypłacanych przez spółkę mającą siedzibę w państwie trzecim innym niż państwo będące stroną porozumienia EOG nie przewidują ani zwolnienia dywidend, ani systemu zaliczenia podatku zapłaconego przez spółkę dokonującą wypłat w państwie jej siedziby.

4. W przedmiocie pytania czwartego

¹³⁹ Poprzez pytanie czwarte sąd krajowy zasadniczo dąży do ustalenia, czy art. 63 TFUE sprzeciwia się temu, że administracja krajowa dla dywidend portfelowych od spółek mających siedzibę w państwie trzecim będącym stroną porozumienia EOG, z którym Republika Austrii nie zawarła pełnego porozumienia administracyjnego i egzekucyjnego lub w innym państwie trzecim, stosuje metodę zaliczenia, mimo że powoduje ona jakoby nadmierne obciążenie administracyjne dla podmiotu otrzymującego dywidendy ze względu na to, iż stosowanie metody zaliczenia według orzeczenia Verwaltungsgerichtshof najlepiej odpowiada woli ustawodawcy, podczas gdy niemożność stosowania progu udziału 10% prowadzi do zwolnienia z podatku, a zatem do automatycznego zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym dywidend portfelowych od spółek mających siedzibę w państwach trzecich.

¹⁴⁰ W tym względzie należy przypomnieć, że Verwaltungsgerichtshof uznał, iż w celu zrekompensowania mniej korzystnego traktowania pod względem podatkowym, któremu podlegają dywidendy, od spółek niebędących rezydentami w porównaniu z tym, któremu podlegają dywidendy od spółek będących rezydentami, należy zastosować do tej pierwszej kategorii dywidend nie metodę zwolnienia, lecz metodę polegającą na zaliczeniu na poczet podatku należnego w Austrii podatku obejmującego dywidendy w państwie siedziby spółki dokonującej wypłat.

- ¹⁴¹ Jak przypomniano w pkt 86 niniejszego wyroku, prawo Unii nie zakazuje państwu członkowskiemu zapobiegania opodatkowaniu kaskadowemu dywidend otrzymanych przez spółkę będącą rezydentem poprzez stosowanie zasad, które zwalniają owe dywidendy z opodatkowania, jeżeli są wypłacane przez spółkę będącą rezydentem, unikając za pomocą metody zaliczenia opodatkowania kaskadowego rzeczonych dywidend, jeżeli są wypłacane przez spółkę niebędącą rezydentem, o ile jednak stawka podatkowa dotycząca dywidend zagranicznych nie jest wyższa od stawki podatkowej stosowanej do dywidend krajowych oraz o ile podatek podlegający zaliczeniu jest co najmniej równy kwocie zapłaconej w państwie członkowskim spółki dokonującej wypłat, a nie wyższy od kwoty opodatkowania stosowanej w państwie członkowskim spółki otrzymującej wypłatę.
- ¹⁴² Ponadto co do zasady, do państw członkowskich należy, w przypadku wprowadzenia przez nie mechanizmów służących zapobieżeniu lub zmniejszeniu opodatkowania kaskadowego wypłaconych zysków, określenie kręgu podatników mogących skorzystać z tych mechanizmów oraz ustanowienie w tym celu progów opartych na wysokości udziałów, jakie podatnicy posiadają we wspomnianych spółkach dokonujących wypłat (ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 67).
- ¹⁴³ Artykuł 63 TFUE nie sprzeciwia się więc praktyce krajowego organu podatkowego, który wobec dywidend z niektórych państw trzecich stosuje metodę zaliczenia poniżej określonego progu udziału spółki otrzymującej wypłatę w kapitale spółki dokonującej wypłat i metodę zwolnienia powyżej tego progu, podczas gdy systematycznie stosuje metodę zaliczenia wobec dywidend krajowych, o ile jednak dane mechanizmy mające na celu zapobieganie lub zmniejszanie opodatkowania kaskadowego wypłacanych zysków prowadzą do równoważnego rezultatu.

- ¹⁴⁴ Jakoby nadmierne obciążenie administracyjne, które oznacza stosowanie metody zaliczenia, było już badane w pkt 92–99 i 104 niniejszego wyroku.
- ¹⁴⁵ Poprzez pytanie czwarte lit. b) i c) sąd krajowy zapytuje również Trybunał, czy art. 63 TFUE sprzeciwia się przepisom lub praktyce krajowej, która dla dywidend portfelowych wypłacanych przez spółkę mającą siedzibę w państwie trzecim innym niż państwo będące stroną porozumienia EOG uzależnia stosowanie metody zaliczenia od istnienia porozumienia o wzajemnej pomocy z danym państwem trzecim.
- ¹⁴⁶ Jednakże takie pytanie ma charakter czysto hipotetyczny, a zatem jest niedopuszczalne (zob. wyrok z dnia 22 czerwca 2010 r. w sprawach połączonych C-188/10 i C-189/10 Melki i Abdeli, Zb.Orz. s. I-5667, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).
- ¹⁴⁷ Na pytanie czwarte należy zatem odpowiedzieć, że art. 63 TFUE nie sprzeciwia się praktyce krajowego organu podatkowego, który wobec dywidend pochodzących z niektórych państw trzecich stosuje metodę zaliczenia poniżej określonego progu udziału spółki otrzymującej wypłatę w kapitale spółki dokonującej wypłat i metodę zwolnienia powyżej tego progu, podczas gdy systematycznie stosuje metodę zaliczenia wobec dywidend krajowych, o ile jednak dane mechanizmy mające na celu zapobieganie lub zmniejszanie opodatkowania kaskadowego wypłacanych zysków prowadzą do równoważnego rezultatu. Okoliczność, że krajowa administracja podatkowa domaga się od spółki otrzymującej dywidendy informacji dotyczących podatku, który faktycznie obejmuje zyski spółki wypłacającej dywidendy w państwie trzecim jej siedziby, jest nieodłącznym elementem funkcjonowania samej metody zaliczenia i jako taka nie narusza równoważności między metodami zwolnienia a zaliczenia.

C – W przedmiocie pytań w sprawie C-437/08

¹⁴⁸ Poprzez swoje pytania w sprawie C-437/08 sąd krajowy zasadniczo dąży do ustalenia, po pierwsze, czy art. 63 TFUE sprzeciwia się przepisom krajowym takim jak będące przedmiotem sprawy przed tym sądem, które pod pewnymi warunkami przewidują stosowanie metody zaliczenia do dywidend od spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim, podczas gdy dywidendy krajowe są zawsze zwolnione od podatku dochodowego od osób prawnych, i które dla lat podatkowych, w ciągu których spółka otrzymująca dywidendy odnotowała stratę z działalności operacyjnej, nie przewidują żadnego przeniesienia zaliczenia na poczet lat kolejnych.

¹⁴⁹ Po drugie sąd krajowy dąży do ustalenia, czy art. 63 TFUE zobowiązuje państwo członkowskie do uwzględnienia, dla celów stosowania metody zaliczenia do dywidend zagranicznych, nie tylko podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego w państwie siedziby spółki wypłacającej dywidendy, lecz także podatku, który to ostatnie państwo pobrało u źródła.

1. W przedmiocie dopuszczalności

¹⁵⁰ Rząd austriacki jest zdania, że pytania nie mają związku ze sporem przed sądem krajowym, ponieważ dotyczy on tylko roku podatkowego 2002, tj. roku, w którym została poniesiona strata z działalności operacyjnej. Ewentualne przeniesienie zaliczenia podatku zapłaconego za granicą może dotyczyć tylko lat kolejnych.

151 Argumentację tę należy odrzucić.

152 W tym względzie należy stwierdzić, że nawet jeśli sprawa przed sądem krajowym dotyczy jedynie opodatkowania z tytułu roku podatkowego 2002, tj. roku, w którym Salinen poniosła straty, sąd krajowy poprzez swoje pytania dąży do ustalenia, czy stosowanie dla tego roku podatkowego metody zaliczenia do dywidend, które owa spółka otrzymuje od spółki niebędącej rezydentem, może być uważane za równoważne zwolnieniu z podatku rzeczonych dywidend. Zapytuje on również, czy to stosowanie jest zgodne z art. 63 TFUE, w przypadku gdy ta metoda nie pozwala spółce otrzymującej wypłaty przenieść na kolejne lata podatku zapłaconego w państwie siedziby spółki wypłacającej dywidendy.

153 W tych okolicznościach pytania postawione w sprawie C-437/08 są dopuszczalne.

2. Co do istoty

154 W świetle pytań postawionych przez sąd krajowy należy po pierwsze zbadać, czy art. 63 TFUE zobowiązuje państwo członkowskie, które stosuje metodę zaliczenia do dywidend wypłacanych przez spółki niebędące rezydentami i metodę zwolnienia do dywidend od spółek będących rezydentami, do ustanowienia przeniesienia zaliczenia zapłaconego podatku, jeżeli dla roku podatkowego, w ciągu którego spółka otrzymała dywidendy, zarejestrowała stratę z działalności operacyjnej.

- 155 Rząd austriacki ocenia, że art. 63 TFUE nie zobowiązuje go do ustanowienia takiego przeniesienia. Natomiast gdy dochody te podlegają w państwie siedziby spółki dokonującej wypłat podatkowi wyższemu od podatku pobranego przez państwo spółki otrzymującej wypłaty, wówczas to ostatnie państwo jest zobowiązane do przyznania ulgi podatkowej jedynie w wysokości kwoty podatku dochodowego od osób prawnych podlegającego zapłacie przez spółkę otrzymującą wypłaty (ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 52). Podobnie, kiedy ze względu na stratę poniesioną przez spółkę otrzymującą wypłaty w ciągu roku wypłat, żaden podatek krajowy nie jest uiszczany od otrzymanych dywidend, państwo spółki otrzymującej wypłaty nie jest zobowiązane do przyznania ulgi podatkowej ani dla roku podatkowego odpowiadającego temu rokowi, ani, a fortiori, dla kolejnych lat podatkowych.
- 156 W tym względzie należy przypomnieć, że art. 63 TFUE zobowiązuje państwo członkowskie, które stosuje system zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym w przypadku dywidend wypłaconych na rzecz spółek będących rezydentami przez inne spółki będące rezydentami, do traktowania w taki sam sposób dywidend wypłaconych spółkom będącym rezydentami przez spółki niebędące rezydentami (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 72).
- 157 W sprawie przed sądem krajowym z § 10 ust. 6 KStG wynika, że w ramach danego systemu zaliczenia dywidendy wypłacane przez spółki niebędące rezydentami są włączone do podstawy opodatkowania spółki otrzymującej wypłaty, obniżając w ten sposób, gdy jest zarejestrowana strata dla danego roku podatkowego, jego kwotę do wysokości otrzymanych dywidend. Kwota straty podlegającej przeniesieniu na kolejne lata podatkowe jest zatem w takim samym stopniu obniżona. Natomiast dywidendy od spółek będących rezydentami, które są zwolnione, nie mają żadnego wpływu na podstawę opodatkowania spółki otrzymującej wypłaty, ani, tym samym, na straty, które ewentualnie mogą być przeniesione na tę ostatnią.
- 158 Wynika z tego, że nawet jeśli dywidendy wypłacane przez spółkę niebędącą rezydentem i otrzymywane przez spółkę będącą rezydentem nie są objęte podatkiem dochodowym od osób prawnych w państwie członkowskim, gdzie ma siedzibę ta ostatnia

spółka, z tytułu roku podatkowego, w ciągu którego otrzymano te dywidendy, obniżenie strat spółki otrzymującej wypłaty może skutkować wobec niej, jeżeli nie korzystna ona z przeniesienia zaliczenia podatku zapłaconego przez spółkę dokonującą wypłat, podwójnym opodatkowaniem w wymiarze ekonomicznym od tych dywidend w kolejnych latach podatkowych, kiedy to wynik finansowy spółki będzie dodatni (zob. podobnie ww. wyrok z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie C-138/07 Cobelfret, Zb.Orz. s. I-731, pkt 39, 40; ww. postanowienie w sprawie KBC Bank i Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, pkt 39, 40). Natomiast żadne ryzyko podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym nie ciąży na dywidendach krajowych ze względu na stosowanie wobec nich metody zwolnienia.

159 Wobec tego, że przepisy krajowe takie jak będące przedmiotem sprawy przed sądem krajowym nie przewidują przeniesienia zaliczenia podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego w państwie siedziby spółki wypłacającej dywidendy, w systemie takim jak będący przedmiotem sprawy przed sądem krajowym dywidendy zagraniczne podlegają opodatkowaniu wyższemu niż wynikające ze stosowania metody zwolnienia wobec dywidend krajowych.

160 W świetle tego, co przedstawiono w pkt 156 niniejszego wyroku, należy uznać, że art. 63 TFUE sprzeciwia się takim przepisom.

161 W przeciwieństwie do tego, co twierdzi rząd austriacki, uregulowanie będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie może być uzasadnione okolicznością, że w ramach stosowania metody zaliczenia państwo członkowskie jest zobowiązane do przyznania ulgi podatkowej jedynie w wysokości kwoty podatku dochodowego od osób prawnych podlegającego zapłacie przez spółki otrzymujące wypłaty (zob. ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 50, 52).

162 Wprawdzie z orzecznictwa wynika, że równoważność metody zwolnienia i metody zaliczenia nie wymaga, aby w ramach tej ostatniej metody została przyznana ulga

podatkowa dla dywidend od spółek niebędących rezydentami, która byłaby wyższa od krajowego poziomu opodatkowania (zob. ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 50, 52). Przyznanie ulgi podatkowej w granicach kwoty podatku dochodowego od osób prawnych podlegającego zapłacie przez spółki otrzymujące wypłaty jest bowiem wystarczające do wyeliminowania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym wypłaconych dywidend.

163 Jednakże, jak wynika z pkt 158 niniejszego wyroku, przepisy krajowe, które dla dywidend od spółek niebędących rezydentami nie dopuszczają przeniesienia zaliczenia podatku zapłaconego za granicą, podczas gdy zwalniają z podatku dochodowego od osób prawnych dywidendy krajowe, nie zapobiegają podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym dywidend zagranicznych.

164 Tymczasem, ponieważ na gruncie zasady podatkowej służącej zapobieżeniu lub zmniejszeniu podwójnego opodatkowania wypłaconych zysków sytuacja spółki otrzymującej dywidendy zagraniczne jest porównywalna z sytuacją spółki otrzymującej dywidendy krajowe, w obu przypadkach uzyskane dochody, co do zasady, będą bowiem stanowiły przedmiot opodatkowania kaskadowego (zob. ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 62), odmienne traktowanie, takie jak będące przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, dywidend krajowych i dywidend zagranicznych nie może być uzasadnione odmienną sytuacją związaną z miejscem zainwestowania kapitału.

165 Wreszcie wbrew temu, co twierdzi rząd włoski, odmienne traktowanie będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie może być uzasadnione koniecznością uniknięcia, w grupie spółek, do której należą spółka otrzymująca dywidendy i spółka niebędąca rezydentem wypłacająca dywidendy, wprowadzenia sztucznych struktur w celu zmiany pochodzenia dywidend wyłącznie dla uzyskania korzyści podatkowych. W tym zakresie wystarczy stwierdzić, że środek krajowy będący przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, który ogranicza swobodny przepływ kapitału, nie dotyczy konkretnie czysto sztucznych struktur w oderwaniu od przyczyn

ekonomicznych, których wyłącznym celem jest uzyskanie korzyści podatkowej (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Glaxo Wellcome, pkt 89 i przytoczone tam orzecznictwo). Ponadto, jak podkreśla rzecznik generalny w pkt 160 opinii, istnienie czysto sztucznych struktur w grupie spółek wydaje się być wykluczone w sprawie takiej jak przed sądem krajowym, ponieważ Salinen otrzymała dywidendy wynikające z udziałów niższych niż 10% kapitału spółki dokonującej wypłat i posiadanych we współwłasności z innymi inwestorami za pośrednictwem krajowego funduszu inwestycyjnego.

¹⁶⁶ Po drugie, w odniesieniu do kwestii, czy w ramach stosowania metody zaliczenia należy wziąć pod uwagę podatek pobrany u źródła w państwie spółki dokonującej wypłat, należy przypomnieć, że taki podatek, w braku jego zaliczenia w państwie siedziby spółki otrzymującej dane dywidendy, stwarza warunki podwójnego opodatkowania w wymiarze prawnym.

¹⁶⁷ W tym względzie należy przypomnieć, że każdemu państwu członkowskiemu przysługuje kompetencja – z poszanowaniem prawa Unii – do zorganizowania własnego systemu opodatkowania wypłacanych zysków i do określenia w jego ramach podstawy opodatkowania, jak również stawki podatkowej, które znajdują zastosowanie do udziałowców otrzymujących zyski (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawie *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, pkt 50; w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 47; wyrok z dnia 20 maja 2008 r. w sprawie C-194/06 *Orange European Smallcap Fund*, Zb.Orz. s. I-3747, pkt 30).

¹⁶⁸ Wynika z tego, po pierwsze, że dywidendy wypłacane przez spółkę mającą siedzibę w państwie członkowskim udziałowcowi mającemu miejsce zamieszkania lub siedzibę w innym państwie członkowskim mogą być przedmiotem podwójnego opodatkowania w wymiarze prawnym, jeżeli obydwa państwa członkowskie zechcą skorzystać z przysługującej im kompetencji podatkowej i objąć rzeczne dywidendy podatkiem obciążającym udziałowca (wyrok z dnia 16 lipca 2009 r. w sprawie C-128/08 *Damseaux*, Zb.Orz. s. I-6823, pkt 26).

- 169 Po drugie, Trybunał orzekł już, że niekorzystne skutki, które mogą wynikać z równoległego wykonywania kompetencji podatkowych przysługujących różnym państwom członkowskim, jeżeli wykonywanie tych kompetencji nie ma charakteru dyskryminującego, nie stanowią ograniczeń zakazanych przez traktat (wyrok z dnia 3 czerwca 2010 r. w sprawie C-487/08 Komisja przeciwko Hiszpanii, Zb.Orz. s. I-4843, pkt 56 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 170 O ile prawo Unii w obecnym stanie rozwoju nie przewiduje ogólnych kryteriów służących rozgraniczeniu pomiędzy państwami członkowskimi kompetencji dotyczących zniesienia podwójnego opodatkowania w obrębie Unii, okoliczność, że zarówno w państwie członkowskim źródła dywidendy, jak i w państwie członkowskim miejsca zamieszkania lub siedziby udziałowca rzeczony dywidendy mogą być przedmiotem opodatkowania, nie oznacza, że państwo członkowskie miejsca zamieszkania lub siedziby jest zobowiązane, na podstawie prawa Unii, przeciwdziałać niekorzystnym skutkom, które mogłyby wynikać z wykonywania rozdzielonej w ten sposób między obydwoma państwami członkowskimi kompetencji (zob. ww. wyrok w sprawie *Damseaux*, pkt 30, 34; a także wyrok z dnia 15 kwietnia 2010 r. w sprawie C-96/08 *CIBA*, Zb.Orz. s. I-2911, pkt 27, 28).
- 171 W tych okolicznościach art. 63 TFUE nie może być interpretowany jako zobowiązujący państwo członkowskie do ustanowienia w jego przepisach podatkowych zaliczenia podatku zapłaconego od dywidend w drodze poboru u źródła w innym państwie członkowskim w celu zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze prawnym dywidend otrzymanych przez spółkę mającą siedzibę w pierwszym państwie członkowskim, które to opodatkowanie skutkuje równoległym wykonywaniem odpowiednich kompetencji podatkowych przez dane państwa członkowskie (zob. podobnie wyrok z dnia 14 listopada 2006 r. w sprawie C-513/04 *Kerckhaert i Morres*, Zb.Orz. s. I-10967, pkt 22–24).
- 172 Takie samo stwierdzenie narzuca się a fortiori, gdy podwójne opodatkowanie w wymiarze prawnym wynika z równoległego wykonywania odpowiednich kompetencji podatkowych przez państwo członkowskie i państwo trzecie, jak wynika z pkt 119 i 120 niniejszego wyroku.

173 W świetle powyższych rozważań na postawione pytania należy odpowiedzieć, że art. 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że:

- sprzeciwia się przepisom krajowym, które przyznają spółkom będącym rezydentami możliwość przeniesienia strat poniesionych w ciągu roku podatkowego na kolejne lata podatkowe i które zapobiegają podwójnemu opodatkowaniu dywidend w wymiarze ekonomicznym poprzez stosowanie metody zwolnienia do dywidend krajowych, podczas gdy stosują metodę zaliczenia do dywidend wypłacanych przez spółki mające siedzibę w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim w zakresie, w jakim przepisy takie w przypadku stosowania metody zaliczenia nie dopuszczają przeniesienia zaliczenia podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego w państwie siedziby spółki wypłacającej dywidendy na lata kolejne, jeżeli dla roku, w ciągu którego spółka otrzymująca wypłaty uzyskała dywidendy zagraniczne, spółka ta zarejestrowała stratę z działalności operacyjnej, oraz
- nie zobowiązuje państwa członkowskiego do ustanowienia w swoich przepisach podatkowych zaliczenia podatku zapłaconego od dywidend w drodze poboru u źródła w innym państwie członkowskim lub państwie trzecim w celu zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze prawnym dywidend otrzymanych przez spółkę mającą siedzibę w pierwszym państwie członkowskim, które to opodatkowanie wynika z równoległego wykonywania odpowiednich kompetencji podatkowych przez dane państwa członkowskie.

IV – W przedmiocie kosztów

174 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

- 1) Artykuł 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom państwa członkowskiego, które przewidują zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych dla dywidend portfelowych z udziałów posiadanych w spółkach będących rezydentami, które uzależniają takie zwolnienie dla dywidend portfelowych od spółek mających siedzibę w państwach trzecich będących stronami Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. od istnienia pełnego porozumienia o wzajemnej pomocy administracyjnej i egzekucyjnej pomiędzy danym państwem członkowskim a danym państwem trzecim, ponieważ tylko istnienie porozumienia o wzajemnej pomocy administracyjnej okazuje się konieczne do osiągnięcia celów omawianych przepisów.

- 2) Artykuł 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on przepisom państwa członkowskiego, które zwalniają z podatku dochodowego od osób prawnych dywidendy portfelowe, jakie spółka będąca rezydentem otrzymuje od innej spółki będącej rezydentem, chociaż obejmują one tym podatkiem dywidendy portfelowe, które spółka będąca rezydentem otrzymuje od spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim lub państwie trzecim będącym stroną Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r., o ile jednak podatek zapłacony w państwie siedziby tej ostatniej spółki jest zaliczony na poczet podatku należnego w państwie członkowskim spółki otrzymującej wypłaty, a obciążenia administracyjne nałożone na spółkę otrzymującą wypłaty, aby mogła ona skorzystać z takiego zaliczenia, nie są nadmierne. Informacje żądane przez krajową administrację podatkową od spółki otrzymującej dywidendy dotyczące podatku faktycznie obejmującego zyski spółki wypłacającej dywidendy w państwie siedziby tej ostatniej są nieodłącznym elementem funkcjonowania samej metody zaliczenia i nie mogą być uważane za nadmierne obciążenie administracyjne.

- 3) Artykuł 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom krajowym, które w celu zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym zwalniają z podatku dochodowego od osób prawnych dywidendy portfelowe otrzymywane przez spółkę będącą rezydentem i wypłacane przez inną spółkę będącą rezydentem, i które dla dywidend wypłacanych przez spółkę mającą siedzibę w państwie trzecim innym niż państwo będące stroną Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. nie przewidują ani zwolnienia dywidend, ani systemu zaliczenia podatku zapłaconego przez spółkę dokonującą wypłat w państwie jej siedziby.

- 4) Artykuł 63 TFUE nie sprzeciwia się praktyce krajowego organu podatkowego, który wobec dywidend pochodzących z niektórych państw trzecich stosuje metodę zaliczenia poniżej określonego progu udziału spółki otrzymującej wypłaty w kapitale spółki dokonującej wypłat i metodę zwolnienia powyżej tego progu, podczas gdy systematycznie stosuje metodę zaliczenia wobec dywidend krajowych, o ile jednak dane mechanizmy mające na celu zapobieganie lub zmniejszanie opodatkowania kaskadowego wypłacanych zysków prowadzą do równoważnego rezultatu. Okoliczność, że krajowa administracja podatkowa domaga się od spółki otrzymującej dywidendy informacji dotyczących podatku, który faktycznie obejmuje zyski spółki wypłacającej dywidendy w państwie trzecim jej siedziby, jest nieodłącznym elementem funkcjonowania samej metody zaliczenia i jako taka nie narusza równoważności między metodami zwolnienia a zaliczenia.

- 5) Artykuł 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że:
 - sprzeciwia się przepisom krajowym, które przyznają spółkom będącym rezydentami możliwość przeniesienia strat poniesionych w ciągu roku podatkowego na kolejne lata podatkowe i które zapobiegają podwójnemu opodatkowaniu dywidend w wymiarze ekonomicznym poprzez stosowanie metody zwolnienia do dywidend krajowych, podczas gdy stosują

metodę zaliczenia do dywidend wypłacanych przez spółki mające siedzibę w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim w zakresie w jakim przepisy takie w przypadku stosowania metody zaliczenia nie dopuszczają przeniesienia zaliczenia podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego w państwie siedziby spółki wypłacającej dywidendy na lata kolejne, jeżeli dla roku, w ciągu którego spółka otrzymująca wypłaty uzyskała dywidendy zagraniczne, spółka ta zarejestrowała stratę z działalności operacyjnej, oraz

- **nie zobowiązuje państwa członkowskiego do ustanowienia w swoich przepisach podatkowych zaliczenia podatku zapłaconego od dywidend w drodze poboru u źródła w innym państwie członkowskim lub państwie trzecim w celu zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze prawnym dywidend otrzymanych przez spółkę mającą siedzibę w pierwszym państwie członkowskim, które to opodatkowanie wynika z równoległego wykonywania odpowiednich kompetencji podatkowych przez dane państwa członkowskie.**

Podpisy