



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 30 kwietnia 2020 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Artykuł 63 TFUE – Swobodny przepływ kapitału – Podatek od transakcji finansowych – Transakcje na pochodnych instrumentach finansowych, których instrumentem bazowym jest papier wartościowy wyemitowany przez spółkę będącą rezydentem państwa członkowskiego opodatkowania – Podatek należny niezależnie od miejsca zawarcia transakcji – Obowiązki administracyjne i obowiązki deklarowania

W sprawie C-565/18

mającej za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Commissione tributaria regionale per la Lombardia (komisję podatkową regionu Lombardia, Włochy) postanowieniem z dnia 2 lipca 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 6 września 2018 r., w postępowaniu:

Société Générale SA

przeciwko

Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: A. Arabadjiev, prezes izby, P.G. Xuereb i T. von Danwitz (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: G. Hogan,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Société Générale SA – D. Conti i C. Romano, avvocati, oraz M. Gusmeroli, dottore commercialista,
- w imieniu rządu włoskiego – G. Palmieri, w charakterze pełnomocnika, którą wspiera P. Gentili, avvocato dello Stato,
- w imieniu Komisji Europejskiej – W. Roels i F. Tomat, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 28 listopada 2019 r.,

* Język postępowania: włoski.

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 18, 56 i 63 TFUE.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Société Générale SA (zwaną dalej „Société Générale”) a Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso (urzędem podatkowym – dyrekcja regionalna Lombardii, wydział ds. sporów, Włochy, zwanym dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie żądania zwrotu podatku od transakcji finansowych na pochodnych instrumentach finansowych, uiszczonego przez Société Générale.

Prawo włoskie

- 3 Artykuł 1 legge n. 228 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2013) [ustawy nr 228 w sprawie wytycznych dotyczących opracowania rocznego i wieloletniego budżetu państwa (ustawa o stabilności 2013)] z dnia 24 grudnia 2012 r. (dodatek zwyczajny do GURI nr 302 z dnia 29 grudnia 2012 r., nr 212, s. 1, zwanej dalej „ustawą nr 228/2012”) stanowi w ust. 491, 492 i 494:

„491 Przeniesienie prawa własności akcji i innych instrumentów finansowych o charakterze udziałowym [...], wyemitowanych przez spółki będące rezydentami krajowymi, a także papierów wartościowych reprezentujących takie instrumenty, niezależnie od państwa rezydencji emitenta, podlega podatkowi od transakcji finansowych według stawki wynoszącej 0,2% wartości transakcji. Wskazanemu powyżej podatkowi podlega także przeniesienie prawa własności akcji wynikające z zamiany obligacji. [...] Podatek jest należny niezależnie od miejsca zawarcia transakcji i państwa rezydencji stron. [...]

492. Transakcje na pochodnych instrumentach finansowych [...], których instrumentem bazowym jest głównie instrument finansowy, o którym mowa w ust. 491, albo większa liczba takich instrumentów, lub których wartość zależy głównie od instrumentu finansowego, o którym mowa w tymże ustępie, albo od większej liczby takich instrumentów, i transakcje na papierach wartościowych [...], które pozwalają na nabycie lub sprzedaż głównie instrumentu finansowego, o którym mowa w ust. 491, albo większej liczby takich instrumentów, lub transakcje obejmujące rozliczenie pieniężne ustalone głównie przez odniesienie do instrumentu finansowego, o którym mowa w poprzednim ustępie, albo do większej liczby takich instrumentów, w tym warrantów subskrypcyjnych, warrantów opcyjnych i certyfikatów, podlegają, w chwili ich zawarcia, stałemu podatkowi ustalانemu w zależności od rodzaju instrumentu i wartości umowy, zgodnie z tabelą 3 załączoną do niniejszej ustawy. Podatek jest należny niezależnie od miejsca zawarcia transakcji i państwa rezydencji stron. W przypadku gdy w ramach transakcji, o których mowa w zdaniu pierwszym, dopuszczalną metodą rozliczenia jest również przeniesienie prawa własności akcji lub innych instrumentów finansowych o charakterze udziałowym, przeniesienie prawa własności takich instrumentów finansowych, które następuje w chwili rozliczenia, podlega podatkowi na warunkach określonych w ust. 491 i we wskazanym w nim zakresie. [...]

[...]

494. Podatek, o którym mowa w ust. 491, jest należny od osoby będącej beneficjentem przeniesienia prawa własności; w przypadku podatku, o którym mowa w ust. 492, zakres odpowiedzialności podatkowej poszczególnych podmiotów jest ustalany przez każdą ze stron transakcji. Podatek, o którym mowa w ust. 491 i 492, nie ma zastosowania do podmiotów pośredniczących między stronami transakcji. W przypadku przeniesienia prawa własności akcji i instrumentów finansowych, o którym mowa w ust. 491, jak również w przypadku transakcji na instrumentach finansowych, o których mowa w ust. 492, podatek jest należny od banków, instytucji powierniczych i firm inwestycyjnych dysponujących zezwoleniem na zawodowe świadczenie usług inwestycyjnych [...] skierowanej do ogółu ludności i od innych podmiotów uczestniczących w realizacji takich transakcji, w tym od pośredników niebędących rezydentami. Jeżeli w realizacji transakcji uczestniczy kilka podmiotów wskazanych w zdaniu trzecim, podatek jest należny od podmiotu, który otrzymuje bezpośrednio od nabywcy lub kontrahenta końcowego zlecenie realizacji. W pozostałych przypadkach podatek jest należny od podatnika. Pośrednicy niebędący rezydentami i inne podmioty uczestniczące w transakcji mogą wyznaczyć przedstawiciela podatkowego [...], który jest odpowiedzialny, na takich samych warunkach co podmiot niebędący rezydentem, za wykonanie zobowiązań dotyczących transakcji, o których mowa w poprzednich ustępach. [...]

- 4 Tabela 3, o której mowa w art. 1 ust. 492 ustawy nr 228/2012, załączona do tej ustawy, nosi tytuł „Tabela: podatek od transakcji finansowych w podziale na instrumenty finansowe (wartość wyrażona w EUR przypadająca na każdego kontrahenta)” i ma następującą treść:

Instrument finansowy	Wartość umowy na szczeblu krajowym (w tysiącach EUR)							ponad 1000
	0–2,5	2,5–5	5–10	10–50	50–100	100–500	500–1000	
Kontrakty terminowe typu futures, certyfikaty, warranty opcyjne i opcje na stopy zwrotu, wskaźniki lub indeksy związane z akcjami	0,01875	0,0375	0,075	0,375	0,75	3,75	7,5	15
Kontrakty terminowe typu futures, warranty subskrypcyjne, certyfikaty, warranty opcyjne i opcje na akcje	0,125	0,25	0,5	2,5	5	25	50	100
Swapy akcyjne i zależne od powiązanych stóp zwrotu, indeksów lub wskaźników Kontrakty terminowe typu forward na akcje i powiązane stopy zwrotu, indeksy lub wskaźniki Kontrakty finansowe na transakcje różnicowe dotyczące akcji i powiązanych stóp zwrotu, indeksów lub wskaźników Wszelkie inne papiery wartościowe z rozliczeniem pieniężnym ustalonym przez odniesienie do akcji i odpowiadających im stóp zwrotu, indeksów lub wskaźników Kombinacje powyższych kontraktów lub papierów wartościowych	0,25	0,5	1	5	10	50	100	200

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

- 5 W dniu 28 marca 2014 r. Société Générale, mając siedzib  we Francji, za pośrednictwem swojego wloskiego oddziału zlo y a do organu podatkowego deklaracj  z tytułu podatku od transakcji finansowych ustanowionego ustaw  nr 228/2012. Na podstawie tej deklaracji dotyczącej transakcji dokonanych w roku podatkowym 2013 przez francuską sp lk  dominującą, ktorzych przedmiotem były pochodne instrumenty finansowe, o ktorzych mowa w art. 1 ust. 492 tej ustawy, kwota tego podatku wyniosła 55 207 EUR.

- 6 W dniu 1 sierpnia 2014 r. Société Générale zwróciła się do organu podatkowego o zwrot kwot zapłaconych z tytułu tego podatku, podnosząc, że ustawa nr 228/2012, w zakresie, w jakim przewiduje opodatkowanie transakcji finansowych na pochodnych instrumentach finansowych, których instrument bazowy został wyemitowany przez podmiot z siedzibą we Włoszech, jest sprzeczna z włoską konstytucją, w szczególności z zasadami formalnej równości i zdolności płatniczej, o których mowa odpowiednio w jej art. 3 i 53 tej ustawy, a także ze zwyczajowym prawem międzynarodowym, mającym zastosowanie we włoskim porządku prawnym na mocy art. 10 konstytucji, a także z prawem Unii, w szczególności zaś art. 18, 56 i 63 TFUE.
- 7 W dniu 28 stycznia 2015 r., wobec braku odpowiedzi ze strony organu podatkowego, Société Générale wniosła do Commissione tributaria provinciale di Milano (komisji podatkowej dla prowincji Mediolan, Włochy) skargę na tę decyzję odmowną, opartą na tych samych zarzutach. Wyrokiem z dnia 18 maja 2016 r. sąd ten oddalił skargę, uznawszy, że ustawa 228/2012 nie jest niezgodna z konstytucją ani sprzeczna z prawem Unii. Co się tyczy zgodności art. 1 ust. 492 tej ustawy z konstytucją, sąd ten uznał, że istnieje rzeczywisty i obiektywny związek o charakterze gospodarczym między zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego ustanowionego w tym przepisie, a mianowicie negocjacjami prowadzającymi do zawarcia pochodnego instrumentu finansowego, wyrażającym zdolność podatkową, a państwem włoskim, a także nierozzerwalny związek między wartością takiego instrumentu a wartością papieru wartościowego, który stanowi jego instrument bazowy. Ponadto opodatkowanie tylko transakcji dotyczących papierów wartościowych stanowiących instrumenty bazowe mogłoby prowokować zachowania polegające na unikaniu opodatkowania, a międzynarodowa zasada terytorialności i suwerenności podatkowej nie została naruszona. Co się tyczy ewentualnej niezgodności wspomnianej ustawy z prawem Unii, sąd ten uznał, że nie ma ona miejsca ze względu na brak zróżnicowania opodatkowania podatników włoskich i podatników mających siedzibę w innych państwach członkowskich.
- 8 Société Générale odwołała się od tego wyroku do Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (komisji podatkowej regionu Lombardia, Włochy), wnosząc o zwrot zapłaconego podatku w oparciu o te same argumenty, które przedstawiła przed sądem pierwszej instancji, oraz, tytułem żądania ewentualnego, o skierowanie sprawy do Corte Costituzionale (trybunału konstytucyjnego, Włochy) lub o wystąpienie do Trybunału Sprawiedliwości z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.
- 9 Sąd odsyłający wskazuje, że podatek od transakcji finansowych wprowadzony w art. 1 ust. 491–500 ustawy 228/2012 ma na celu zapewnienie wkładu w wydatki publiczne na odpowiednich rynkach przez podmioty dokonujące transakcji na instrumentach finansowych, które mają związek z terytorium państwa włoskiego.
- 10 Sąd ten wskazuje na symetrię pomiędzy ust. 491 i 492 art. 1 tej ustawy, z których pierwszy odnosi się do akcji i instrumentów finansowych o charakterze udziałowym emitowanych przez spółki z siedzibą we Włoszech, a także papierów wartościowych reprezentujących te instrumenty, a drugi – do pochodnych instrumentów finansowych, dla których instrument bazowy stanowią pojedyncze akcje lub instrumenty, o których mowa w ust. 491 tego artykułu, lub większa ich liczba, lub których wartość jest związana z tymi akcjami i instrumentami, przy czym oba te ustępy przewidują, że rzeczony podatek jest należny, aczkolwiek nalicza się go według różnych zasad, niezależnie od miejsca zawarcia transakcji i państwa rezydencji stron.
- 11 Sąd odsyłający wskazuje również, że każdy operator finansowy, który dokonuje transakcji na pochodnych instrumentach finansowych, korzysta z wartości instrumentu bazowego, którego istnienie zależy od istnienia włoskiego porządku prawnego, w którym uregulowana jest emisja tego instrumentu. W związku z tym ustawodawca włoski słusznie uznaje, że istnieje nierozzerwalny związek gospodarczy między tymi instrumentami a porządkiem prawnym tego państwa członkowskiego. Sąd

ten dodaje, że nie podziela tezy Société Générale, zgodnie z którą nie istnieje związek terytorialny między podatkiem przewidzianym w art. 1 ust. 492 ustawy nr 228/2012 a wspomnianym porządkiem prawnym.

- 12 Sąd odsyłający zastanawia się jednak, czy ustawa nr 228/2012 jest zgodna z zasadami prawa Unii w zakresie, w jakim nakłada ona podatek oraz obowiązki administracyjne i obowiązki deklarowania w odniesieniu do dokonywanych między podmiotami niebędącymi rezydentami, za pośrednictwem podmiotów również niebędących rezydentami, transakcji na pochodnych instrumentach finansowych, których instrumenty bazowe zostały wyemitowane przez spółkę będącą rezydentem, zważywszy, że transakcje na tych instrumentach bazowych podlegają podobnemu podatkowi.
- 13 W szczególności sąd odsyłający zastanawia się, czy podatek przewidziany w art. 1 ust. 491 i 492 ustawy nr 228/2012 nie może prowadzić, jak utrzymuje Société Générale, do dyskryminacji między podatnikami będącymi rezydentami i nierezydentami, a także do ograniczeń w swobodzie świadczenia usług i swobodnym przepływie kapitału.
- 14 W tych okolicznościach Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (komisja podatkowa regionu Lombardia, Włochy) postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 18, 56 i 63 TFUE sprzeciwiają się przepisom krajowym stosującym do transakcji finansowych, niezależnie od państwa rezydencji operatorów finansowych i pośrednika, podatek obciążający strony transakcji, który jest równy stałej kwocie rosnącej zgodnie z zakresami wartości obrotu i zmiennej w zależności od rodzaju instrumentu będącego przedmiotem obrotu oraz od wartości umowy i jest należny z uwagi na okoliczność, że przedmiotem transakcji podlegających opodatkowaniu jest obrót instrumentem pochodnym opartym na papierach wartościowych wyemitowanych przez spółkę będącą rezydentem państwa, w którym podatek ten jest ustanowiony?”

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 15 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 18, 56 i 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu uregulowania państwa członkowskiego, które w odniesieniu do transakcji finansowych na pochodnych instrumentach finansowych nakłada podatki oraz obowiązki administracyjne i obowiązki deklarowania, ciążące na stronach transakcji niezależnie od miejsca zawarcia transakcji i państwa rezydencji stron oraz ewentualnego pośrednika uczestniczącego w ich przeprowadzeniu, jeżeli dla wspomnianych instrumentów instrumentem bazowym jest papier wartościowy wyemitowany przez spółkę mającą siedzibę w tym państwie członkowskim.
- 16 Należy na wstępie przypomnieć, że art. 18 TFUE może być stosowany samodzielnie wyłącznie w sytuacjach podlegających prawu Unii, w odniesieniu do których traktat nie zawiera szczególnych postanowień o zakazie dyskryminacji. Traktat zawiera zaś takie szczególne postanowienie w szczególności w art. 56 TFUE w dziedzinie swobody świadczenia usług (zob. podobnie wyrok z dnia 19 czerwca 2014 r., Stojírny Prostějov i ACO Industries Tábor, C-53/13 i C-80/13, EU:C:2014:2011, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo) oraz w art. 63 TFUE w dziedzinie swobodnego przepływu kapitału (zob. podobnie postanowienie z dnia 6 września 2018 r., Patrício Teixeira, C-184/18, niepublikowane, EU:C:2018:694, pkt 15, 16 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 17 Na początek, jeśli chodzi o swobodę, która ma zastosowanie do okoliczności rozpatrywanych w postępowaniu głównym, sąd odsyłający przywołuje swobodę świadczenia usług i przepływu kapitału.

- 18 W tym względzie należy stwierdzić, że uregulowanie państwa członkowskiego wprowadzające opodatkowanie transakcji na pochodnych instrumentach finansowych, takie jak art. 1 ust. 492 ustawy nr 228/2012, podpada pod swobodny przepływ kapitału, ponieważ opodatkowaniu podlegają transakcje finansowe powodujące przepływ kapitału. Jednak takie uregulowanie może również wpływać na swobodę świadczenia usług w zakresie, w jakim może mieć wpływ na usługi finansowe, których przedmiotem są papiery wartościowe wyemitowane przez spółki mające siedzibę w tym państwie członkowskim, oferowane w innym państwie członkowskim.
- 19 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, jeżeli przepis krajowy dotyczy jednocześnie swobody świadczenia usług i swobodnego przepływu kapitału, co do zasady Trybunał bada go jedynie w świetle jednej z tych dwóch swobód, jeżeli okaże się, iż w okolicznościach postępowania głównego jedna z nich jest całkowicie drugorzędna względem drugiej i może zostać z nią połączona [zob. podobnie wyroki: z dnia 3 października 2006 r., *Fidium Finanz*, C-452/04, EU:C:2006:631, pkt 34; z dnia 26 maja 2016 r., *NN (L) International*, C-48/15, EU:C:2016:356, pkt 39; z dnia 8 czerwca 2017 r., *Van der Weegen i in.*, C-580/15, EU:C:2017:429, pkt 25].
- 20 W okolicznościach postępowania głównego wygląda na to, że swoboda świadczenia usług jest drugorzędna wobec swobodnego przepływu kapitału. Warunki prawne rozpatrywanego podatku, który dotyczy transakcji finansowych, mają bowiem zastosowanie niezależnie od tego, czy dana transakcja wiąże się ze świadczeniem usług, czy też nie. Ponadto sąd odsyłający zastanawia się nad ewentualnymi skutkami ograniczającymi, które mogą wynikać z samego ustanowienia takiego podatku, nie przedstawiając wyjaśnień co do zasad stosowania tego podatku, które mogłyby mieć szczególny wpływ na takie usługi. Wreszcie, zgodnie z informacjami zawartymi we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, *Société Générale* uiściła rzeczony podatek jako podmiot finansowy uczestniczący w transakcjach rozpatrywanych w postępowaniu głównym, przy czym nie przedstawiono szerszych informacji dotyczących tych transakcji i jej udziału. W szczególności wniosek ten nie wskazuje, z jakiego tytułu i w jakich celach były negocjowane rozpatrywane transakcje.
- 21 Wynika z tego, że zadane pytanie należy zbadać pod kątem swobodnego przepływu kapitału.
- 22 Poza tym, z orzecznictwa Trybunału wynika, że do środków zakazanych przez art. 63 ust. 1 TFUE ze względu na to, że stanowią ograniczenia w przepływie kapitału, zaliczają się środki, które mogą zniechęcić osoby niebędące rezydentami do dokonywania inwestycji w danym państwie członkowskim lub które mogą zniechęcić rezydentów tego państwa członkowskiego do dokonywania inwestycji w innych państwach (wyroki: z dnia 10 lutego 2011 r., *Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen*, C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, pkt 50; z dnia 18 stycznia 2018 r., *Jahin*, C-45/17, EU:C:2018:18, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 23 W tym względzie, wynikające z art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE prawo państw członkowskich do stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału, stanowi odstępstwo od podstawowej zasady swobodnego przepływu kapitału. Samo to odstępstwo jest ograniczone przez postanowienia art. 65 ust. 3 TFUE, zgodnie z którymi przepisy krajowe określone w ust. 1 tego artykułu „nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu artykułu 63” (zob. podobnie wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., *Sofina i in.*, C-575/17, EU:C:2018:943, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 24 Trybunał orzekł także, że w związku z tym należy odróżnić odmienne traktowanie, jakie dopuszcza art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE, od dyskryminacji zakazanej przez art. 65 ust. 3 TFUE. Otóż aby krajowe przepisy podatkowe można było uznać za zgodne z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, wynikające z nich odmienne traktowanie musi dotyczyć sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub musi być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., *Sofina i in.*, C-575/17, EU:C:2018:943, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 25 Ponadto, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem dyskryminację może również powodować stosowanie tej samej normy do odmiennych sytuacji (wyrok z dnia 6 grudnia 2007 r., *Columbus Container Services*, C-298/05, EU:C:2007:754, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 26 Należy wreszcie przypomnieć, że w celu ustalenia istnienia dyskryminacji należy badać porównywalność sytuacji transgranicznej z sytuacją wewnętrzną państwa członkowskiego, z uwzględnieniem celu realizowanego przez rozpatrywane przepisy krajowe [wyrok z dnia 26 lutego 2019 r., *X (Spółki pośrednie mające siedzibę w państwach trzecich)*, C-135/17, EU:C:2019:136, pkt 64 i przytoczone tam orzecznictwo].
- 27 W niniejszej sprawie *Société Générale* twierdzi, że podatek przewidziany w art. 1 ust. 492 ustawy nr 228/2012 wprowadza dyskryminację pomiędzy rezydentami i nierezydentami, a także ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału.
- 28 Spółka ta podnosi, że przepis ten traktuje w ten sam sposób sytuację osób zobowiązanych do zapłaty tego podatku będących rezydentami i niebędących rezydentami, która jest wszakże odmienna, oraz sprawia, że dla tych drugich inwestycje w pochodne instrumenty finansowe, których instrumentem bazowym jest papier wartościowy wyemitowany przez spółkę z siedzibą we Włoszech, są mniej korzystne niż inwestycje w instrumenty, których instrument bazowy pochodzi z innego państwa. Powoduje to jej zdaniem utrudnienie w dostępie do rynku tych pochodnych instrumentów finansowych, tym bardziej że wprowadzeniu w życie rozpatrywanego podatku towarzyszą obowiązki administracyjne i obowiązki deklarowania, które są dodatkowe w stosunku do obowiązków przewidzianych w państwach rezydencji operatorów finansowych i ewentualnego pośrednika.
- 29 W tym względzie należy zauważyć, że z informacji zawartych we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, iż podatek przewidziany w art. 1 ust. 492 ustawy nr 228/2012 dotyczy transakcji finansowych na pochodnych instrumentach finansowych mających związek z państwem włoskim. Podatek ten jest należny niezależnie od miejsca zawarcia transakcji i państwa rezydencji stron tej transakcji oraz ewentualnego pośrednika, tak że podmioty będące rezydentami i niebędące rezydentami podlegają identycznemu systemowi opodatkowania.
- 30 W szczególności podatek ten ma zastosowanie w ten sam sposób do operatorów finansowych będących i niebędących rezydentami, jak również do transakcji zawartych w państwie opodatkowania lub w innym państwie. Wspomniany podatek zmienia się bowiem nie w zależności od miejsca dokonania transakcji lub państwa rezydencji stron lub ewentualnego pośrednika, lecz od kwoty tych transakcji i rodzaju danego instrumentu. Wygląda więc na to, że transakcje dokonywane na gruncie krajowym są traktowane pod względem podatkowym w taki sam sposób, jak podobne transakcje o charakterze transgranicznym oraz że nie można stwierdzić istnienia różnicy w traktowaniu odpowiednich sytuacji podmiotów będących rezydentami i niebędących rezydentami.
- 31 Co się tyczy porównywalności sytuacji, sąd odsyłający wskazuje, że przepisy krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym mają na celu zapewnienie udziału podmiotów dokonujących transakcji finansowych na pochodnych instrumentach finansowych w wydatkach publicznych. W świetle tego celu, wbrew temu, co twierdzi *Société Générale*, podmioty będące i niebędące rezydentami, uczestniczące w transakcjach na pochodnych instrumentach finansowych, których instrumentem bazowym jest papier wartościowy wyemitowany we Włoszech, podlegające opodatkowaniu na mocy omawianego uregulowania krajowego, znajdują się w porównywalnej sytuacji.
- 32 Natomiast, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 52 opinii, biorąc pod uwagę wspomniany cel, pochodne instrumenty finansowe, których instrumenty bazowe podlegają prawu włoskiemu i które są objęte tym podatkiem, nie są porównywalne z tymi, których instrumenty bazowe nie podlegają temu prawu i do których ów podatek nie ma zastosowania.

- 33 Z powyższego wynika, że nie wygląda na to, by podatek określony w art. 1 ust. 492 ustawy nr 228/2012 powodował dyskryminację zakazaną przez art. 65 ust. 3 TFUE.
- 34 W zakresie, w jakim Société Générale podnosi, że z wprowadzonego przez włoskie przepisy odmiennego traktowania pochodnych instrumentów finansowych, których instrumenty bazowe podlegają prawu włoskiemu oraz tych, których instrumenty bazowe nie podlegają temu prawu, wynika, że inwestycje w pierwsze z tych instrumentów stały się mniej korzystne, należy przypomnieć, iż Trybunał wielokrotnie orzekał, z jednej strony, że w braku harmonizacji na szczeblu Unii niekorzystne skutki, które mogą wynikać z kompetencji podatkowych poszczególnych państw członkowskich, o ile ich sprawowanie nie ma charakteru dyskryminacji, nie stanowią ograniczeń swobód przepływu, a po drugie, że państwa członkowskie nie mają obowiązku dostosowania swojego własnego systemu podatkowego do różnych systemów opodatkowania innych państw członkowskich [wyrok z dnia 26 maja 2016 r., NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo].
- 35 W szczególności, swobodny przepływ nie może być rozumiany w ten sposób, że państwo członkowskie jest zobowiązane do ukształtowania zasad podatkowych w zależności od zasad innego państwa członkowskiego, w celu zagwarantowania w każdej sytuacji opodatkowania, które eliminuje wszelkie nierówności wynikające z krajowych przepisów podatkowych, skoro decyzje podejmowane przez podatnika w odniesieniu do inwestycji w innym państwie członkowskim mogą, w zależności od przypadku, być bardziej lub mniej korzystne dla takiego podatnika (wyrok z dnia 30 stycznia 2020 r., Köln-Aktienfonds Deka, C-156/17, EU:C:2020:51, pkt 72).
- 36 W tych okolicznościach, jak podnoszą rząd włoski i Komisja Europejska w swoich uwagach na piśmie, podatku określonego w art. 1 ust. 492 ustawy nr 228/2012 nie można uznać za ograniczenie swobody przepływu kapitału.
- 37 W odniesieniu do istnienia obowiązków deklarowania i obowiązków administracyjnych związanych z uiszczeniem tego podatku należy stwierdzić, że we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym sąd odsyłający nie wyłuszczył szczegółowo tej kwestii, a w szczególności nie określił, o jakie obowiązki chodzi, ani nie wskazał przepisów mających zastosowanie w tej dziedzinie. W każdym razie, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 53 opinii, z wniosku tego nie wynika nic, co pozwalałoby przypuszczać, że obowiązki ciężące na podmiotach niebędących rezydentami są odmienne od obowiązków nałożonych na podmioty będące rezydentami, ani że obowiązki te wykraczają poza to, co jest konieczne do poboru podatku przewidzianego w art. 1 ust. 492 ustawy nr 228/2012.
- 38 W odniesieniu do tej ostatniej ewentualności Trybunał orzekł bowiem, że konieczność zapewnienia skutecznego poboru podatku stanowi słuszny cel mogący uzasadniać ograniczenie podstawowych swobód. Tym samym państwo członkowskie jest uprawnione do stosowania środków pozwalających na weryfikację w sposób jasny i precyzyjny kwoty należnego podatku, pod warunkiem jednak, że środki te są odpowiednie dla zapewnienia realizacji zamierzonego celu i nie wykraczają poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 maja 1997 r., Futura Participations i Singer, C-250/95, EU:C:1997:239, pkt 31; z dnia 22 listopada 2018 r., Sofina i in., C-575/17, EU:C:2018:943, pkt 67). Do sądu odsyłającego należy dokonanie niezbędnych ustaleń w tej kwestii.
- 39 W świetle całości powyższych rozważań odpowiedź na przedstawione pytanie powinna brzmieć następująco: art. 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów państwa członkowskiego, które opodatkowuje transakcje finansowe na pochodnych instrumentach finansowych podatkiem ciężącym na stronach transakcji niezależnie od miejsca zawarcia transakcji i państwa rezydencji stron oraz ewentualnego pośrednika uczestniczącego w ich przeprowadzeniu, jeżeli dla wspomnianych instrumentów instrumentem bazowym jest papier wartościowy wyemitowany przez spółkę mającą siedzibę w tym państwie członkowskim. Obowiązki

administracyjne i obowiązki deklarowania towarzyszące temu podatkowi, ciężące na podmiotach niebędących rezydentami, nie mogą jednak wykraczać poza to, co jest niezbędne do poboru tego podatku.

W przedmiocie kosztów

- ⁴⁰ Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów państwa członkowskiego, które opodatkowują transakcje finansowe na pochodnych instrumentach finansowych podatkiem ciężącym na stronach transakcji niezależnie od miejsca zawarcia transakcji i państwa rezydencji stron oraz ewentualnego pośrednika uczestniczącego w ich przeprowadzeniu, jeżeli dla wspomnianych instrumentów instrumentem bazowym jest papier wartościowy wyemitowany przez spółkę mającą siedzibę w tym państwie członkowskim. Obowiązki administracyjne i obowiązki deklarowania towarzyszące temu podatkowi, ciężące na podmiotach niebędących rezydentami, nie mogą jednak wykraczać poza to, co jest niezbędne do poboru tego podatku.

Podpisy