

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JÁNA MAZÁKA

przedstawiona w dniu 18 grudnia 2008 r.¹

1. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym został wniesiony do Trybunału przez Korkein hallinto-oikeus (najwyższy sąd administracyjny) (Finlandia). Postawione pytanie prejudycjalne dotyczy wykładni art. 43 WE i 48 WE, jak również art. 56 WE i 58 WE.

2. Sąd krajowy uważa, że wykładnia wspomnianych postanowień traktatu WE może być użyteczna dla orzeczenia w przedmiocie skargi spółki Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy (zwanej dalej „Alpha”) o uchylenie wstępnej decyzji Keskusverolautakunta (centralnej komisji ds. podatków) z dnia 25 stycznia 2006 r., w której stwierdziła ona, że Alpha była zobowiązana w odniesieniu do lat 2005–2006 do zapłaty podatku pobieranego u źródła od dywidend wypłaconych jej spółce dominującej Aberdeen Property Nordic Fund I SICAV (zwanej dalej „Nordic Fund SICAV”) utworzonej jako spółka inwestycyjna o zmiennym kapitale (société d’investissement à capital variable, zwana dalej „SICAV”) prawa luksemburskiego.

3. Wątpliwości sądu krajowego wynikają z faktu, że w rozumieniu ustawodawstwa krajowego, jeżeli Alpha wypłacałaby dywidendy fińskiej spółce akcyjnej takiej jak

SICAV lub innemu odpowiadającemu jej krajowemu podmiotowi gospodarczemu, dywidendy te nie byłyby dochodem podlegającym opodatkowaniu ani nie byłyby obciążone podatkiem pobieranym u źródła.

I — Ramy prawne

A — Prawo wspólnotowe

Dyrektywa 90/435

4. Celem 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 członkowskich² jest zwolnienie dywidend i innych form podziału zysku wypłacanych przez spółki zależne na rzecz ich spółek dominujących od podatków

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Dz.U. L 225, s. 6, zwanej dalej „dyrektywą 90/435”.

pobieranych u źródła i wyeliminowanie podwójnego opodatkowania takiego dochodu na poziomie spółki dominującej³.

prawa luksemburskiego podlegające luksemburskiemu podatkowi dochodowemu od osób prawnych⁴. W odniesieniu do trzeciej przesłanki w stosunku do Luksemburga spółka musi podlegać „impôt sur le revenu des collectivités”.

5. Zgodnie z art. 2 dyrektywy 90/435 dla celów jej stosowania „spółka państwa członkowskiego” jest taka spółka, która spełnia łącznie trzy przesłanki. Po pierwsze, ma jedną z form prawnych wymienionych w załączniku do dyrektywy 90/435. Po drugie, spółka zgodnie z prawem podatkowym państwa członkowskiego dla celów podatkowych jest uważana za mającą stałą siedzibę w tym państwie oraz, zgodnie z warunkami umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej z państwem trzecim, nie jest uważana dla celów podatkowych za mającą stałą siedzibę poza Wspólnotą Europejską. Po trzecie, spółka taka podlega bez możliwości wyboru lub zwolnienia jednemu z podatków wymienionych w art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 90/435 lub innemu podatkowi, który może być zastąpiony przez którykolwiek z tych podatków.

6. W odniesieniu do Luksemburga załącznik do dyrektywy 90/435 wymienia: „société anonyme”, „société en commandite par actions”, „société à responsabilité limitée”, „société coopérative”, „société coopérative organisée comme une société anonyme”, „association d’assurances mutuelles”, „association d’épargne-pension”, „entreprise de nature commerciale, industrielle ou minière de l’Etat, des communes, des syndicats de communes, des établissements publics et des autres personnes morales de droit public” i inne spółki utworzone zgodnie z przepisami

B — Uregulowania krajowe

Ustawa o podatku dochodowym

7. W rozumieniu art. 9 ustawy o podatku dochodowym⁵ każda zagraniczna osoba prawna podlega podatkowi dochodowemu w wymiarze częściowym, to jest w zakresie dochodów uzyskanych w Finlandii.

8. Artykuł 10 tej ustawy wylicza dochody uzyskane w Finlandii. Lista obejmuje, między innymi, dywidendy wypłacane przez spółkę akcyjną, spółdzielnię lub każdy inny fiński podmiot gospodarczy.

3 — Cel dyrektywy 90/435 został szczegółowo opisany przez rzecznik generalną E. Sharpston w pkt 46 i 47 jej niedawnej opinii w sprawie C-48/07 *Les Vergers du Vieux Tauves*.

4 — W odniesieniu do Luksemburga aktualna wersja wspomnianego załącznika pochodzi ze zmieniającej dyrektywy Rady 2003/123/WE z dnia 22 grudnia 2003 r. (Dz.U. L 7, s. 41).

5 — Tuloverolaki (1535/1992).

9. Artykuł 20 wspomnianej wyżej ustawy zawiera listę podmiotów gospodarczych zwolnionych z podatku dochodowego. Pośród wspomnianych podmiotów gospodarczych znajdują się również fundusze inwestycyjne.

prawną z siedzibą na terenie Finlandii nie podlegają, zasadniczo, opodatkowaniu. Dywidendy otrzymane przez osoby fizyczne stanowią natomiast dochody podlegające opodatkowaniu.

Ustawa o podatku od dochodu i majątku osób podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu

II — Okoliczności faktyczne

10. Zgodnie z art. 3 ustawy o podatku od dochodu i majątku osób podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu⁶ dywidendy wypłacone przez fiński podmiot gospodarczy podmiotowi poddanemu ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu podlegają podatkowi pobieranemu u źródła, z wyjątkiem sytuacji, w której otrzymujący dywidendy jest podmiotem gospodarczym mającym siedzibę w państwie członkowskim Unii Europejskiej, posiadającym bezpośrednio co najmniej 20% udziałów w kapitale spółki wypłacającej dywidendy i równocześnie jest jedną ze spółek wymienionych w art. 2 dyrektywy 90/435.

Ustawa o opodatkowaniu dochodów z działalności gospodarczej

11. Artykuł 6 lit. a) ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności gospodarczej⁷ przewiduje, że dywidendy otrzymane przez osobę

12. Alpha jest utworzoną w sierpniu 2005 r. fińską spółką akcyjną nienotowaną na giełdzie. Jako że miała się ona stać spółką zależną w 100% Nordic Fund SICAV utworzonej jako SICAV prawa luksemburskiego, wystąpiła do Keskusverolautakunta z wnioskiem o wstępną decyzję, dotyczącą obowiązku zapłaty podatku pobieranego u źródła od dywidend, które wypłaca Nordic Fund SICAV.

13. Alpha powołała się na art. 43 WE i 56 WE dotyczące swobody przedsiębiorczości i swobodnego przepływu kapitału. Wynika z nich, że porównywalne z obiektywnego punktu widzenia sytuacje powinny być traktowane tak samo na gruncie podatkowym. Alpha wypłacająca dywidendy spółce ustanowionej w innym państwie członkowskim znajduje się w sytuacji porównywalnej z tą właściwą spółce krajowej, która wypłaca dywidendy akcjonariuszowi krajowemu. Gdyby Alpha wypłacała dywidendy na rzecz fińskich spółek akcyjnych analogicznych do SICAV i prowadzących działalność w zakresie inwestowania w nieruchomości, albo na rzecz innych podobnych krajowych podmiotów gospodarczych, dywi-

6 — Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta (627/1978).

7 — Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968).

dendy te nie stanowiłyby dochodu podlegającego opodatkowaniu na podstawie ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności gospodarczej lub na podstawie ustawy o podatku dochodowym. Wynika z tego, że również od wypłaconych dywidend nie jest wymagany podatek pobierany u źródła.

14. Keskusverolautakunta stwierdziła we wstępnej decyzji z dnia 25 stycznia 2006 r., że Alpha jest zobowiązana zapłacić podatek pobierany u źródła od dywidend, które wypłacała Nordic Fund SICAV. W decyzji tej powoływała się na ustawę o podatku dochodowym, według której zagraniczny podmiot gospodarczy jest zobowiązany do zapłaty podatku od dochodów osiągniętych w Finlandii, oraz na ustawę o podatku od dochodu i majątku osób podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, według której dywidendy wypłacone przez fiński podmiot gospodarczy podmiotowi poddanemu ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu podlegają podatkowi pobieranemu u źródła z wyjątkiem sytuacji, w której otrzymujący dywidendy jest mającym siedzibę w państwie członkowskim Unii Europejskiej podmiotem gospodarczym, posiadającym bezpośrednio co najmniej 20% udziałów w kapitale spółki wypłacającej dywidendy i równocześnie jest jedną ze spółek wymienionych w art. 2 dyrektywy 90/435. Jako że SICAV nie jest wymieniona w wykazie spółek podlegających zakresowi załącznika do dyrektywy 90/435, oraz że spółka taka jest całkowicie zwolniona od podatku dochodowego w Luksemburgu, Nordic Fund SICAV nie można uznać za spółkę w rozumieniu dyrektywy 90/435, a dywidendy, które otrzymuje, nie mogą być zwolnione z podatku pobieranego u źródła.

15. Zasady traktatu dotyczące swobody przedsiębiorczości i swobodnego przepływu kapitału, według Keskusverolautakunta, nie stoją na przeszkodzie stosowaniu wspomnianych fińskich ustaw, ponieważ sytuacja fińskiej spółki akcyjnej i ta SICAV nie są porównywalne. Keskusverolautakunta dostrzega trzy różnice między tymi dwoma rodzajami spółek. Po pierwsze, kapitał akcyjny fińskiej spółki akcyjnej pozostaje kapitałem związanym, co oznacza, że co do zasady nie może zostać zwrócony akcjonariuszom tak długo jak długo spółka działa. Po drugie, fińska spółka akcyjna podlega opodatkowaniu w zakresie dochodów osiągniętych w Finlandii. Po trzecie, fińska spółka akcyjna jest spółką w rozumieniu dyrektywy 90/435, podczas gdy nie jest nią SICAV.

16. Alpha wniosła do Korkein hallinto-oikeus o uchylenie wstępnej decyzji Keskusverolautakunta. Powołała się ona ponownie na art. 43 WE i 56 WE, twierdząc, że argument, według którego sytuacja fińskiej spółki akcyjnej i SICAV nie są porównywalne, jest bezzasadny.

III — Pytanie prejudycjalne i postępowanie przed Trybunałem

17. Korkein hallinto-oikeus postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 43 WE oraz 48 WE, jak również art. 56 WE oraz 58 WE należy interpretować w ten sposób, że w celu zrealizowania zagwarantowanych w tych artykułach swobód podstawowych spółka akcyjna lub fundusz inwestycyjny prawa fińskiego oraz SICAV prawa luksemburskiego powinny zostać uznane za porównywalne, mimo że prawo fińskie nie zna formy spółki odpowiadającej w pełni SICAV, przy czym jednocześnie należy uwzględnić, że SICAV, która jest spółką prawa luksemburskiego, nie została wymieniona w wykazie spółek podlegających zakresowi art. 2 lit. a) dyrektywy 90/435 — która została uwzględniona przez znajdujące zastosowanie w niniejszej sprawie fińskie ustawodawstwo dotyczące podatku pobieranego u źródła — a ponadto mając na uwadze, że SICAV zgodnie z luksemburskimi przepisami podatkowymi jest zwolniona od podatku dochodowego? Czy w tych okolicznościach to, że SICAV mająca siedzibę w Luksemburgu nie jest zwolniona jako otrzymująca dywidendy w Finlandii od podatku pobieranego u źródła od dywidend stanowi naruszenie wskazanych powyżej artykułów traktatu WE?”.

18. Rządy fiński, włoski, cypryjski oraz Komisja Wspólnot Europejskich przedłożyły uwagi na piśmie. Rząd fiński proponuje, aby na postawione pytanie udzielić odpowiedzi, że brak zwolnienia w Finlandii SICAV mającej siedzibę w Luksemburgu od podatku pobieranego u źródła od dywidend nie stanowi naruszenia art. 43 WE i 48 WE ani też art. 56 WE i 58 WE. Rząd włoski w zasadzie podziela ten punkt widzenia. Rząd cypryjski i Komisja natomiast oceniają, że spółka akcyjna lub fundusz inwestycyjny prawa fińskiego oraz SICAV prawa luksemburskiego powinny zostać uznane za porównywalne, mimo że prawo fińskie nie zna formy spółki odpowiadającej w pełni SICAV i że brak zwolnienia w Finlandii SICAV mającej siedzibę w Luksemburgu od podatku pobieranego u źródła od dywidend stanowi zatem naruszenie traktatu.

19. Alpha, rząd fiński oraz Komisja były reprezentowane na rozprawie, która odbyła się na wniosek Alpha w dniu 13 listopada 2008 r. Przedstawiciele tej ostatniej nie przedłożyli uwag na piśmie i w zasadzie podzielili punkt widzenia rządu cypryjskiego i Komisji.

IV — Ocena

A — Uwagi wstępne

20. Pytanie sądu krajowego jest w istocie ukierunkowane na określenie, czy art. 43 WE i 48 WE oraz art. 56 WE i 58 WE stoją na przeszkodzie ustawodawstwu krajowemu takiemu jak to będące przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, według którego dywidendy wypłacane przez spółkę z siedzibą w Finlandii na rzecz spółki akcyjnej lub funduszu inwestycyjnego z siedzibą w Finlandii nie są dochodami podlegającymi opodatkowaniu, podczas gdy dywidendy wypłacane na rzecz SICAV prawa luksemburskiego, która jest w pełni zwolniona od podatku dochodowego w Luksemburgu, stanowią dochody podlegające opodatkowaniu i są poddane podatkowi pobieranemu u źródła.

21. Tytułem wstępu należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, chociaż opodatkowanie bezpośrednie należy do kompetencji państw członkowskich, to muszą one wykonywać je z poszanowaniem prawa wspólnotowego⁸ i powstrzymać się od wszelkiej dyskryminacji opartej na przynależności państwowej⁹.

⁸ — Zobacz podobnie wyrok z dnia 8 listopada 2007 r. w sprawie C-379/05 Amurta, Zb.Orz. s. I-9569, pkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo.

⁹ — Zobacz wyroki: z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-80/94 Wielockx, Rec. s. I-2493, pkt 16; z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie C-311/97 Royal Bank of Scotland, Rec. s. I-2651, pkt 19; z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98 Metallgesellschaft i in., Rec. s. I-1727, pkt 37; z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-170/05 Denkavit International i Denkavit France, Zb.Orz. s. I-11949, pkt 19; z dnia 2 października 2008 r. w sprawie C-360/06 Heinrich Bauer Verlag, Zb.Orz. s. I-7333, pkt 17.

22. Na przepisy podatkowe państw członkowskich dotyczące spółek dominujących i spółek zależnych z różnych państw członkowskich wpływ ma dyrektywa 90/435. Wskutek jej transpozycji w Finlandii, podatek u źródła nie jest pobierany od dywidend wypłacanych mającemu siedzibę w państwie członkowskim Unii Europejskiej podmiotowi gospodarczemu posiadającemu bezpośrednio co najmniej 20% udziałów w kapitale spółki wypłacającej dywidendy i równocześnie będącemu jedną ze spółek wymienionych w art. 2 dyrektywy 90/435.

23. Nie jest to oczywiście przypadek spółki Nordic Fund SICAV, która spełnia przesłankę rozmiaru udziału w spółce wypłacającej dywidendy, lecz nie zalicza się do spółek wymienionych w art. 2 dyrektywy 90/435, ponieważ załącznik do dyrektywy 90/435 nie wspomina o niej oraz ponieważ jest ona w pełni zwolniona od podatku dochodowego w Luksemburgu. Jednakże nie należy z tego wnioskować, że spółka ta nie może korzystać z podstawowych swobód ustanowionych przez traktat.

24. Z tego powodu należy zbadać sytuację w świetle stosownych postanowień traktatu.

25. Które jednak postanowienia są stosowne w tym przypadku? Pytanie postawione przez sąd krajowy dotyczy jednocześnie swobody

przedsiębiorczości i swobody przepływu kapitału. Zdania, z jednej strony Komisji a z drugiej rządów fińskiego i cypryjskiego, są podzielone w odniesieniu do podstawy, w oparciu o którą należy zbadać niniejszą sprawę.

ma konsekwencji praktycznych. Skutek stosowania art. 43 WE i 56 WE musi być jednakowy. Rozważania dotyczące porównywalności sytuacji spółki akcyjnej lub funduszu inwestycyjnego prawa fińskiego oraz tej SICAV prawa luksemburskiego, są użyteczne tak samo dla swobody przedsiębiorczości, jak i swobody przepływu kapitału.

26. W zależności od przypadku możliwe jest oparcie się na swobodzie przedsiębiorczości lub na swobodzie przepływu kapitału. Rozstrzygającym kryterium jest tu, zgodnie z orzecznictwem, uczestnictwo dające spółce dominującej pewny wpływ na decyzje spółki zależnej i umożliwiające jej kierowanie jej działalnością¹⁰.

B — Swoboda przedsiębiorczości i sytuacja porównywalna

27. Jak wynika z postanowienia odsyłającego, Alpha jest spółką w 100% zależną Nordic Fund SICAV. Oczywiście jest zatem, że Nordic Fund SICAV ma zasadniczy wpływ na zarządzanie Alpha. Oznacza to, że postępowanie przed sądem krajowym wchodzi w zakres swobody przedsiębiorczości i z tego powodu będą poszukiwać odpowiedzi na postawione pytanie na podstawie postanowień traktatu dotyczących swobody przedsiębiorczości.

29. W świetle orzecznictwa Trybunału, według którego swoboda przedsiębiorczości obejmuje przysługujące spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Wspólnoty prawo prowadzenia działalności w innych państwach członkowskich za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji¹¹, niezaprzeczalne jest, że Nordic Fund SICAV, prowadząc działalność w Finlandii za pośrednictwem fińskiej spółki Alpha, której jest jedynym akcjonariuszem, korzysta ze swobody przedsiębiorczości.

28. Muszę niemniej stwierdzić, że jak słusznie podkreśla Komisja, wybór znajdujących zastosowanie postanowień traktatu nie

¹⁰ — Zobacz wyroki: z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-251/98 Baars, Rec. s. I-2787, pkt 21, 22; z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11753, pkt 37; z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-231/05 Oy AA, Zb.Orz. s. I-6373, pkt 20; z dnia 26 czerwca 2008 r. w sprawie C-284/06 Burda, Zb.Orz. s. I-4571, pkt 69.

¹¹ — Zobacz wyroki: z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain ZN, Rec. s. I-6161, pkt 35; z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C-141/99 AMID, Rec. s. I-11619, pkt 20; z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-471/04 Keller Holding, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 29; ww. w przypisie 9 wyrok w sprawie Denkvit Internationaal i Denkvit France, pkt 20; z dnia 15 maja 2008 r. w sprawie C-414/06 Lidl Belgium, Zb.Orz. s. I-3601, pkt 18; z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie C-418/07 Papillon, Zb.Orz. s. I-8947, pkt 15.

30. Niezaprzeczalne jest również, że fińskie ustawodawstwo znajduje się u źródła odmiennego traktowania dywidend wypłacanych przez spółkę fińską. Dywidendy wypłacane na rzecz spółki z siedzibą w Finlandii, niezależnie od jej formy prawnej, nie są, w trosce o uniknięcie kaskadowego opodatkowania, dochodami podlegającymi opodatkowaniu, podczas gdy dywidendy wypłacane na rzecz spółki z siedzibą za granicą są dochodami podlegającymi opodatkowaniu poddanymi podatkowi pobieranemu u źródła, z wyjątkiem spółek mających siedzibę w państwie członkowskim Unii posiadających bezpośrednio co najmniej 20% udziałów w kapitale spółki wypłacającej dywidendy i równocześnie będących jedną ze spółek wymienionych w art. 2 dyrektywy 90/435. Odmienne traktowanie dotyczy więc spółek z siedzibą w Finlandii oraz spółek z siedzibą za granicą, które nie są objęte zakresem stosowania dyrektywy 90/435 i zależą od miejsca, w którym znajduje się siedziba spółki.

31. Jak Trybunał wskazał to przy licznych okazjach, swoboda przedsiębiorczości ma również na celu zapewnienie korzystania z traktowania krajowego w państwie członkowskim przyjmującym spółkę zależną poprzez zakazanie wszelkiej dyskryminacji, nawet nieznaczej, ze względu na miejsce siedziby spółek¹².

32. Odmienne traktowanie nie stanowi samo w sobie dyskryminacji. Z orzecznictwa jasno

wynika, że dyskryminacja może tylko polegać na stosowaniu różnych zasad do porównywalnych sytuacji lub też na stosowaniu tej samej zasady do różnych sytuacji¹³. Taki sens ma również postawione pytanie prejudycjalne.

33. Uważam, że odpowiedź na pytanie, czy spółka dominująca z siedzibą w Finlandii, lub, bardziej szczegółowo, spółka dominująca typu „spółki akcyjnej” lub „funduszu inwestycyjnego” prawa fińskiego znajduje się w sytuacji porównywalnej z właściwą SICAV prawa luksemburskiego, wynika z wyroku w sprawie Denkavit International i Denkavit France¹⁴.

34. Nie uważam, w przeciwieństwie do rządów fińskiego i włoskiego, aby rozważania Trybunału przedstawione w tym wyroku nie mogły zostać zastosowane w niniejszym przypadku. Argument, według którego okoliczności w postępowaniu przed sądem krajowym we wspomnianej sprawie Denkavit International i Denkavit France wystąpiły przed wejściem w życie dyrektywy 90/435 i w konsekwencji, że Trybunał nie mógł uwzględnić tej dyrektywy przy dokonywaniu wykładni systemowej, wydaje mi się bezzasadny. We wspomnianym wyroku Trybunał wytłumaczył

12 — Zobacz podobnie wyroki: z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie C-270/83 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. 273, pkt 14; ww. w przypisie 11 wyrok w sprawie Saint-Gobain pkt 35; ww. w przypisie 9 wyrok w sprawie Denkavit International i Denkavit France, pkt 22.

13 — Zobacz podobnie wyroki: z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. s. I-225, pkt 30; z dnia 22 marca 2007 r. w sprawie C-383/05 Talotta, Zb.Orz. s. I-2555, pkt 18; z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-182/06 Lakebrink i Peters Lakebrink, Zb.Orz. s. I-6705, pkt 27; a także z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-341/05 Laval un Parteneri Ltd, Zb.Orz. s. I-11767, pkt 115.

14 — Wymieniony w przypisie 9.

skutki postanowień traktatu, a te nie mogą utracić skuteczności w następstwie wpływu dyrektywy. Wykładnia dyrektywy nie może prowadzić do zaprzeczenia wykładni traktatu.

riuszy lub udziałowców będących rezydentami, lecz także akcjonariuszy lub udziałowców niebędących rezydentami, w odniesieniu do dywidend, które otrzymują oni od spółki będącej rezydentem, sytuacja akcjonariuszy niebędących rezydentami upodabnia się do sytuacji akcjonariuszy będących rezydentami.

35. Wniosek ten potwierdza pkt 24 wyroku w sprawie Amurta¹⁵, według którego w przypadkach, które ze względu na wielkość udziałów w spółkach nie są objęte dyrektywą 90/435, do państw członkowskich należy w istocie określenie, czy i w jakim zakresie unikać będą podwójnego opodatkowania wypłaconych zysków w znaczeniu ekonomicznym, a także wprowadzenie w tym celu rozwiązań służących zapobieganiu tego rodzaju podwójnemu opodatkowaniu lub zmniejszaniu go. Jednakże nie oznacza to, że mogą one stosować przepisy sprzeczne ze swobodami przepływu gwarantowanymi w traktacie.

36. Gdy przyjmiemy, że rozważania Trybunału przedstawione w tym wyroku mogą być zastosowane w niniejszym przypadku, możemy znaleźć odpowiedź na nasze pytanie w jego pkt 38, według którego od chwili, gdy państwo członkowskie obejmuje podatkiem dochodowym nie tylko akcjona-

37. Spółki dominujące z siedzibą w Finlandii i spółki dominujące z siedzibą za granicą są więc w sytuacji porównywalnej, ponieważ w obydwu przypadkach podlegają one podatkowi dochodowemu w Finlandii. W tym względzie należy zwrócić uwagę na okoliczność, że spółki dominujące z siedzibą za granicą są objęte podatkiem dochodowym, niezależnie od ich formy prawnej. Jednakże fińskie ustawodawstwo przewiduje zwolnienie dywidend wypłacanych na rzecz spółek dominujących z siedzibą w Finlandii i, zgodnie z dyrektywą 90/435, na rzecz tylko części spółek dominujących z siedzibą za granicą, a więc na rzecz spółek dominujących z siedzibą za granicą objętych zakresem stosowania dyrektywy 90/435. Druga część spółek dominujących z siedzibą za granicą, a więc spółek nieobjętych zakresem stosowania dyrektywy 90/435, podlega podatkowi pobieranemu u źródła.

38. Z orzecznictwa Trybunału wynika również, że celem ustalenia istnienia dyskryminacji należy zbadać porównywalność sytuacji wspólnotowej z sytuacją czysto

¹⁵ — Wymieniony w przypisie 8.

wewnętrzna przy uwzględnieniu celu, jakiemu służą dane przepisy krajowe¹⁶.

opodatkowanie obejmujące tych nierezydentów wynika z wykonywania jego kompetencji podatkowych wobec tych ostatnich¹⁷.

39. Według uwag rządu fińskiego przedstawionych na piśmie zwolnienie dywidend ma na celu uniknięcie kaskadowego opodatkowania.

40. Na tym etapie muszę podkreślić, że stosownie do art. 6 lit. a) ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności gospodarczej zwolnienie dotyczy nie tylko spółek akcyjnych, lecz wszystkich osób prawnych z siedzibą w Finlandii. Oznacza to, że generalnie zwolnienie ma na celu uniknięcie opodatkowania kaskadowego zysków spółek zależnych, które są wypłacane przez nie w formie dywidend spółkom dominującym.

41. Z orzecznictwa Trybunału jednoznacznie wynika, że gdy państwo członkowskie postanowiło chronić swoich rezydentów przed opodatkowaniem kaskadowym, powinno rozszerzyć ten środek na nierezydentów w takim zakresie, w jakim analogiczne

42. Z powyższego wynika, że omawiane ustawodawstwo fińskie prowadzi do odmiennego traktowania spółek dominujących znajdujących się w porównywalnej sytuacji w odniesieniu do dywidend wypłacanych przez spółki zależne z siedzibą w Finlandii. Oznacza to, że ustawodawstwo to wywołuje dyskryminację spółek dominujących ze względu na ich siedzibę i to niezależnie od ich formy prawnej.

43. Wniosku tego nie podważa okoliczność, że SICAV jest zwolniona z podatku dochodowego w zastosowaniu wewnętrznego ustawodawstwa podatkowego Luksemburga. W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem sprzeczne z podstawową swobodą niekorzystne traktowanie pod względem podatkowym nie może być usprawiedliwione istnieniem innych korzyści podatkowych, nawet jeżeli założy się ich istnienie¹⁸.

16 — Zobacz podobnie ww. w przypisie 9 wyrok w sprawie Metallgesellschaft i in., pkt 60; ww. w przypisie 10 wyrok w sprawie Oy AA, pkt 38; ww. w przypisie 11 wyrok w sprawie Papillon, pkt 27.

17 — Zobacz ww. w przypisie 9 wyrok w sprawie Denavit Internationaal i Denavit France, pkt 37.

18 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. s. I-4071, pkt 61; ww. w przypisie 8 wyrok w sprawie Amurta, pkt 75.

V — Wnioski

44. W świetle powyższych rozważań proponuję Trybunałowi, aby udzielił następującej odpowiedzi na pytanie prejudycjalne przedłożone przez sąd krajowy:

Artykuły 43 WE oraz 48 WE stoją na przeszkodzie ustawodawstwu państwa członkowskiego, według którego dywidendy wypłacane przez spółkę zależną będącą rezydentem na rzecz spółki dominującej będącej rezydentem nie są dochodami podlegającymi opodatkowaniu, niezależnie od formy prawnej spółki dominującej, podczas gdy dywidendy wypłacane na rzecz spółki dominującej niebędącej rezydentem mającej formę prawną nieznaną prawu państwa spółki zależnej i nieobjętej zakresem stosowania dyrektywy Rady 90/435/WE z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, stanowią dochody podlegające opodatkowaniu i są poddane podatkowi pobieranemu u źródła, nawet gdy spółka dominująca niebędąca rezydentem jest zwolniona od podatku dochodowego w państwie, w którym jest ona rezydentem.