

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 11 czerwca 2009 r.*

W sprawie C-521/07

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 23 listopada 2007 r.,

Komisja Wspólnot Europejskich, reprezentowana przez P. van Nuffela oraz R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Królestwu Niderlandów, reprezentowanemu przez C.M. Wissels oraz D.J.M. de Gravego, działających w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

* Język postępowania: niderlandzki.

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: C.W.A. Timmermans, prezes izby, J.C. Bonichot (sprawozdawca),
K. Schiemann, L. Bay Larsen i C. Toader, sędziowie,

rzecznik generalny: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy
bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

- ¹ W skardze Komisja Wspólnot Europejskich wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że poprzez brak zwolnienia dywidend wypłacanych na rzecz spółek mających siedzibę w Islandii lub w Norwegii od podatku pobieranego u źródła od dywidend na tych samych warunkach co dywidendy wypłacane na rzecz spółek niderlandzkich, Królestwo Niderlandów uchybiło zobowiązaniom, które na nim ciążyą na mocy art. 40 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3, zwanego dalej „porozumieniem o EOG”).

Ramy prawne

Porozumienie o EOG i prawo wspólnotowe

- 2 Zgodnie z art. 40 porozumienia o EOG:

„W ramach postanowień niniejszego Porozumienia zakazane są wszelkie ograniczenia między Umawiającymi się Stronami w odniesieniu do swobody przepływu kapitału należącego do osób mających miejsce zamieszkania na terytorium państw członkowskich [Wspólnoty Europejskiej] lub państw [Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu (EFTA)], jak również dyskryminacja ze względu na przynależność państwową lub miejsce zamieszkania lub miejsce lokaty kapitału. Załącznik XII zawiera postanowienia niezbędne do wykonania niniejszego artykułu”.

- 3 Załącznik XII zatytułowany „Swobodny przepływ kapitału” odsyła do dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu (Dz.U. L 178, s. 5).

- 4 Artykuł 1 ust. 1 tej dyrektywy stanowi, że:

„Z zastrzeżeniem następujących przepisów państwa członkowskie znoszą ograniczenia w zakresie przepływów kapitału, dokonywanych między osobami zamieszkałymi w państwach członkowskich. [...]”.

5 Zgodnie z art. 4 tej dyrektywy:

„Niniejsza dyrektywa nie narusza prawa państw członkowskich do podejmowania wszelkich niezbędnych środków na rzecz zapobiegania naruszeniom ich przepisów ustawowych i wykonawczych, w tym w odniesieniu do opodatkowania [...].

Stosowanie tych środków i procedur nie może powodować utrudnienia dla przepływów kapitału dokonywanych zgodnie z prawem wspólnotowym”.

Uregulowania krajowe

6 Artykuł 1 ust. 1 Wet op de dividendbelasting (ustawy o podatku od dywidend, zwanej dalej „Wet DB”) z dnia 23 grudnia 1965 r. stanowi:

„Pod nazwą »podatek od dywidendy« jest pobierany podatek bezpośredni od tych podmiotów, które — bezpośrednio lub za pośrednictwem świadectw — korzystają z przychodów z tytułu akcji lub udziałów, z tytułów uczestnictwa w zyskach i oprocentowanych pożyczkach, o których mowa w art. 10 ust. 1 lit. d) Wet op de vennootschapsbelasting 1969 [ustawy o podatku od osób prawnych z 1969 r., zwanej dalej »Wet Vpb«], w spółkach akcyjnych, prywatnych spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością, spółkach komandytowych i innych spółkach mających siedzibę w Niderlandach, których kapitał jest podzielony w całości lub w części na akcje lub udziały”.

7 Zgodnie z art. 4 Wet DB:

„1. Pobranie podatku od dochodów z udziałów lub akcji, papierów wartościowych uprawniających do udziału w zyskach lub oprocentowanych pożyczkach, o których mowa w art. 10 ust. 1 lit. d) [Wet Vpb] może zostać zaniechane, jeśli:

a) do zysków, jakie uprawniony czerpie z udziałów lub akcji, z papierów wartościowych uprawniających do udziału w zyskach lub oprocentowanych pożyczkach, ma zastosowanie zwolnienie udziału lub akcji, o którym mowa w art. 13 [Wet Vpb], lub kompensata udziału lub akcji, o której mowa w art. 13aa tej ustawy, zaś udziały lub akcje wchodzi w skład majątku jego przedsiębiorstwa zarządzanego w Niderlandach;

[...].

2. Nie pobiera się podatku od dochodów z akcji lub udziałów, papierów wartościowych uprawniających do udziału w zyskach lub oprocentowanych pożyczkach, o których mowa w art. 10 ust. 1 lit. d) [Wet Vpb], jeżeli uprawniony jest podmiotem mającym siedzibę w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej oraz spełnia następujące warunki:

1) uprawniony do zysku oraz podatnik mają jedną z form prawnych wymienionych w załączniku do 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 225, s. 6) lub jedną z form prawnych wskazaną w rozporządzeniu ministra;

- 2) w dacie, w jakiej wypłacono zyski uprawniony był akcjonariuszem lub udziałowcem w wysokości co najmniej 5% opłaconego kapitału podatnika lub posiadał w tej dacie udział w podatniku, do którego miałyby zastosowanie art. 13 ust. 5 lub art. 13 ust. 14 [Wet Vpb], jeżeli miałyby on siedzibę w Niderlandach;

- 3) uprawniony do zysku i podatnik zostali poddani w państwie członkowskim siedziby, bez możliwości wyboru oraz nie będąc zwolnionymi, opodatkowaniu od zysków, o którym mowa w art. 2 lit. c) tej dyrektywy;

- 4) w państwie członkowskim siedziby uprawniony do zysku i podatnik nie są uważani za posiadających siedzibę poza terytorium państw członkowskich Unii Europejskiej na podstawie konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej z państwem trzecim;

[...]”.

8 Zgodnie z art. 13 Wet Vpb:

„1. Przy ustalaniu wysokości zysków nie są uwzględniane korzyści z tytułu udziału oraz koszty związane z udziałem lub wykonywaniem tego udziału (zwolnienie udziału).

2. Spółka będąca podatnikiem posiada udział kapitałowy, jeżeli:

a) posiada co najmniej 5% opłaconego kapitału spółki, której kapitał, w całości lub w części, jest podzielony na udziały lub akcje;

[...]”.

- 9) Jeżeli chodzi o spółki mające siedzibę w Islandii lub Norwegii, to w przepisach niderlandzkich brak jest szczególnego przepisu, który uwzględniałby okoliczność, że mogą one powoływać się na art. 40 porozumienia o EOG. To na podstawie porozumień dwustronnych w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania zawartych z państwami będącymi stronami porozumienia o EOG podatek od dywidendy nie jest pobierany w przypadku udziału w kapitale zakładowym spółki niderlandzkiej w wysokości co najmniej 10% (art. 10 porozumienia dotyczącego podatków dochodowych i podatku od kapitału pomiędzy Królestwem Niderlandów a Republiką Islandii, podpisanego dnia 25 września 1997 r.) lub w wysokości co najmniej 25% (art. 10 porozumienia dotyczącego podatków dochodowych i podatku od kapitału pomiędzy Królestwem Niderlandów a Królestwem Norwegii, podpisanego w dniu 12 stycznia 1990 r.)

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

- 10) Komisja, uważając, że w Niderlandach dywidendy wypłacane spółkom mającym siedzibę w tym państwie członkowskim są korzystniej traktowane niż dywidendy wypłacane na rzecz spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich oraz w państwach należących do Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG), oraz że w związku z tym Królestwo Niderlandów nie przestrzega zobowiązań ciążących na nim na mocy art. 56 WE oraz art. 40 porozumienia o EOG, w wezwaniu do usunięcia uchybień z dnia 18 października 2005 r., wezwała to państwo członkowskie do złożenia wyjaśnień.

- 11 Ponieważ Królestwo Niderlandów ograniczyło się do odpowiedzi tymczasowych, bez wypowiedzania się co do istoty sprawy, Komisja wystosowała w dniu 6 lipca 2006 r. uzasadnioną opinię powtarzającą te same zarzuty i wezwała owo państwo członkowskie do przyjęcia niezbędnych środków w celu dostosowania się do tej opinii w terminie dwóch miesięcy liczonych od daty doręczenia tej opinii.
- 12 Rzeczone państwo członkowskie odpowiedziało na opinię w piśmie z dnia 7 września 2006 r., wyjaśniając, że Wet DB zostanie dostosowana z dniem 1 stycznia 2007 r. w zakresie dywidend wypłacanych na rzecz spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich Wspólnoty. Zmiana ta, która miała miejsce przed wniesieniem niniejszej skargi, doprowadziła do przyjęcia art. 4 ust. 2 Wet DB, w brzmieniu przytoczonym w pkt 7 niniejszego wyroku.
- 13 Królestwo Niderlandów odnośnie do zarzucanego naruszenia art. 40 porozumienia o EOG twierdzi z kolei, że odnośne przepisy niderlandzkie nie stanowią przeszkody dla swobodnego przepływu kapitału oraz że, nawet jeżeli tak było, chodzi o przeszkodę uzasadnioną.
- 14 Przyznając, że zmiana art. 4 Wet DB zapewnia zgodność przepisów niderlandzkich z traktatem WE w odniesieniu do spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich Wspólnoty, Komisja postanowiła kontynuować procedurę w sprawie uchybienia zobowiązaniom i wniosła niniejszą skargę w zakresie zarzutu dotyczącego uchybienia art. 40 porozumienia o EOG.

W przedmiocie skargi*Argumentacja stron*

- 15 Komisja podnosi, że Trybunał orzekł w wyroku z dnia 23 września 2003 r. w sprawie C-452/01 *Ospelt i Schlössle Weissenberg*, Rec. s. I-9743, pkt 28, 29, 32, że art. 40 porozumienia o EOG, a także załącznik XII do tego porozumienia mają ten sam zakres prawny co identyczne co do zasady przepisy art. 56 WE. Wskazuje ponadto, że w kwestii tej podobnie orzekł Trybunał EFTA w wyrokach z dnia 23 listopada 2004 r. w sprawie E-1/04 *Fokus Bank przeciwko Norwegii*, Report of EFTA Court, s. 22, pkt 23; z dnia 1 lipca 2005 r. w sprawie E-10/04 *Paolo Piazza*, EFTA Court Report, s. 100, pkt 33).
- 16 Twierdzi ona, że przepisy niderlandzkie ustanawiają dyskryminację w traktowaniu pod względem podatkowym dywidend wypłacanych na rzecz spółki mającej siedzibę w Niderlandach lub, od chwili ich ustanowienia, w innym państwie członkowskim Wspólnoty, a dywidendami wypłacanymi na rzecz spółki mającej siedzibę w Islandii lub Norwegii.
- 17 Komisja podnosi bowiem, że dywidendy spółki niderlandzkiej wypłacane na rzecz innej spółki niderlandzkiej lub na rzecz spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim Wspólnoty są zwolnione z podatku pobieranego u źródła od dywidend w siedzibie pierwszej ze spółek, jeżeli druga ze spółek posiada co najmniej 5% kapitału pierwszej spółki, podczas gdy dywidendy spółki niderlandzkiej wypłacane na rzecz spółki mającej siedzibę w Irlandii lub w Norwegii są zwolnione tylko wtedy, gdy spółki te posiadają co najmniej 10% (w przypadku spółek islandzkich) lub 25% (w przypadku spółek norweskich) w kapitale danej spółki niderlandzkiej.
- 18 Taka dyskryminacja narusza zasadę swobodnego przepływu kapitału, ponieważ czyni ona inwestowanie w spółki niderlandzkie mniej korzystnym dla spółek mających

siedzibę w Irlandii lub w Norwegii niż dla spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich Wspólnoty. Ponadto czyni ona trudniejszym przyciągnięcie przez spółkę niderlandzką kapitału islandzkiego i norweskiego niż przyciągnięcie kapitału pochodzącego z Niderlandów lub innego państwa członkowskiego.

- 19 Komisja podkreśla, że Trybunał orzekł już, że taka dyskryminacja była sprzeczna z art. 56 WE w wyroku z dnia 8 listopada 2007 r. w sprawie C-379/05 Amurta, Zb.Orz. s. I-9569, pkt 28, odnosząc się do dywidend wypłacanych na rzecz spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich, które w czasie zaistnienia okoliczności faktycznych sprawy zakończonej tymże wyrokiem nie były zwolnione w ten sam sposób co dywidendy wypłacane na rzecz spółek niderlandzkich.
- 20 Podobnie jak w tamtej sprawie uregulowanie podatkowe w niniejszej sprawie może zostać uznane za zgodne z prawem wspólnotowym, a tym samym za zgodne z porozumieniem o EOG tylko wtedy, gdy zawarte w nim odmienne traktowanie dotyczy sytuacji, które nie są porównywalne w obiektywny sposób, lub zostało ono uzasadnione nadrzędnym względem interesu powszechnego.
- 21 Komisja podnosi, czemu zaprzecza Królestwo Niderlandów, że sytuacja spółek islandzkich i norweskich jest porównywalna w obiektywny sposób z sytuacją spółek niderlandzkich pod względem ryzyka podwójnego opodatkowania zysków spółek niderlandzkich, w których posiadają one część kapitału.
- 22 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że środki, które w takim przypadku zmierzają do zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, powinny zostać rozciągnięte na wszystkie spółki zagraniczne, które mogą korzystać z przepisów z dziedziny swobodnego przepływu kapitału. Komisja powołuje się w tym zakresie na wyrok z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-170/05 Denkvit Internationaal i Denkvit France, Zb.Orz. s. I-11949, pkt 37.

- 23 Komisja przyznaje, że krajowy ustawodawca może przyjąć przepisy w celu zwalczania nadużywania swobód rynku wewnętrznego, w szczególności w odniesieniu do swobody przepływu kapitału, na podstawie art. 58 WE, a w niniejszej sprawie na podstawie art. 4 dyrektywy 88/361, o której mowa w załączniku XII do porozumienia o EOG, zgodnie z którym państwa członkowskie mają prawo „do podejmowania wszelkich niezbędnych środków na rzecz zapobiegania naruszeniom ich przepisów ustawowych i wykonawczych, w tym w odniesieniu do opodatkowania”.
- 24 Niemniej jednak takie przepisy powinny być proporcjonalne do zamierzonego celu. Tymczasem Królestwo Niderlandów nie wskazuje, jakie nadużycia mają być zwalczane poprzez odmowę zwolnienia wypłaty dywidendy na rzecz spółek mających siedzibę w Islandii lub w Norwegii z opodatkowania dywidend u źródła.
- 25 Królestwo Niderlandów twierdzi, że zobowiązania, które wynikają ze swobodnego przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi Wspólnoty, nie mogą być w sposób całkowity i prosty przetransponowane na stosunki pomiędzy tymi państwami a państwami EFTA, którymi są Republika Islandii i Królestwo Norwegii. Wynika to z tego, że w dwóch z ostatnich wymienionych państw nie obowiązuje dyrektywa Rady 77/799/WE z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich, niektórych podatków akcyzowych oraz opodatkowania składek ubezpieczeniowych (Dz.U. L 336, s. 15), zmieniona dyrektywą Rady 2004/106/WE z dnia 16 listopada 2004 r. (Dz.U. L 359, s. 30) (zwana dalej „dyrektywą 77/799”).
- 26 Królestwo Niderlandów twierdzi, że zwalczanie niebezpieczeństwa oszustw podatkowych i nadużyć nie stanowi jedynego uzasadnienia odmiennego traktowania dywidend wypłacanych na rzecz spółek mających siedzibę w państwach członkowskich Wspólnoty oraz dywidend wypłacanych na rzecz spółek mających siedzibę w Islandii lub w Norwegii przewidzianego w przepisach Wspólnoty.

- 27 W rzeczywistości bowiem według tych przepisów poza warunkiem, aby udział wynosił co najmniej 5% kapitału, sam uprawniony do dywidendy musi spełniać dwa inne warunki, aby mieć prawo do spornego zwolnienia, które to warunki są stosowane również do sytuacji czysto krajowych i które nie mają dyskryminującego charakteru, ponieważ uprawniony po pierwsze musi podlegać podatkowi od zysków, a po drugie musi być ostatecznym uprawnionym do dywidendy.
- 28 Spełnienie tych warunków może zostać z łatwością sprawdzone pomiędzy państwami członkowskimi dzięki wiążącemu charakterowi dyrektywy 77/799, podczas gdy dwustronne konwencje zawarte z Republiką Islandii i Królestwem Norwegii, nie będąc wspólnotowymi instrumentami prawnymi, nie umożliwiają państwu członkowskiemu lub Komisji dochodzenia wypełnienia wynikających z nich zobowiązań przed sądem.
- 29 Królestwo Belgii uważa w związku z tym, że brak wspólnotowego instrumentu prawnego w jego stosunkach z Republiką Islandii oraz Królestwem Norwegii uzasadnia różnice w warunkach przyznania zwolnienia od pobrania u źródła podatku od dywidend w przypadku udziałów posiadanych przez spółki mające siedzibę w tych dwóch państwach.
- 30 W kwestii tej Komisja twierdzi z kolei, że obydwie przedmiotowe konwencje dwustronne są prawnie wiążące dla tych państw. Nawet jeżeli trudniej jest doprowadzić do spełnienia zobowiązań prawa międzynarodowego niż do spełnienia w ramach Wspólnoty zobowiązań wynikających z prawa wspólnotowego, nie oznacza to jednak, że konwencje są pozbawione znaczenia w ramach udzielania odpowiedzi na pytanie, czy dyskryminacja spółek islandzkich i norweskich jest proporcjonalna do zamierzonego celu, to znaczy do pobrania podatku od dywidend.

- 31 Ponadto Królestwo Niderlandów nie wykazało ani nawet nie podniosło tego, że Republika Islandii lub Królestwo Norwegii nie przestrzegały zobowiązań wynikających z tych umów, to znaczy, że przy stosowaniu tych konwencji napotkano na trudności lub na nieuzasadnione opóźnienia.

Ocena Trybunału

- 32 Jednym z podstawowych celów porozumienia o EOG jest realizacja w jak najpełniejszy sposób swobody przepływu towarów, osób, usług i kapitału na całym EOG, tak aby rynek wewnętrzny realizowany na terytorium Wspólnoty został rozciągnięty na państwa członkowskie EFTA. W związku z tym liczne postanowienia tego porozumienia zmierzają do zagwarantowania jego wykładni w sposób możliwie jednolity w całym EOG (zob. opinia 1/92 z dnia 10 kwietnia 1992 r., Rec. s. I-2821). Do Trybunału należy w tym zakresie czuwanie nad tym, aby zasady porozumienia o EOG, zasadniczo identyczne z zasadami traktatowymi były interpretowane w sposób jednolity w państwach członkowskich (zob. ww. wyrok w sprawie Ospelt i Schlössle Weissenberg, pkt 29).
- 33 Z powyższego wynika, że skoro ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału pomiędzy obywatelami państw będących stronami porozumienia o EOG powinny być oceniane z punktu widzenia art. 40 i załącznika XII do tego porozumienia, to jego postanowienia mają to samo znaczenie prawne co zasadniczo identyczne przepisy art. 56 WE (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Ospelt i Schlössle Weissenberg, pkt 32).
- 34 Ponadto w przypadku braku przepisów ujednocających lub harmonizujących na poziomie wspólnotowym państwa członkowskie zachowują uprawnienia do określania, w drodze umów lub w sposób jednostronny, kryteriów rozdzielenia kompetencji podatkowych, w szczególności w celu unikania podwójnego opodatkowania (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Amurta, pkt 16, 17).

35 Kompetencja ta nie pozwala im jednak na stosowanie przepisów sprzecznych ze swobodami przepływu zagwarantowanymi przez traktat lub przez podobne postanowienia porozumienia o EOG (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Amurta, pkt 24).

36 W niniejszej sprawie art. 4 i 4a Wet DB w związku z art. 13 Wet Vpb przewidują zwolnienie z pobrania u źródła podatku od dywidendy w stosunku do uprawnionych spółek mających siedzibę w państwie członkowskim. Zgodnie z art. 4 ust. 2 pkt 2 Wet DB zwolnienie to stosowane jest do dywidend wypłacanych na rzecz spółek mających siedzibę w innym państwie członkowskim, które posiadają udziały reprezentujące co najmniej 5% opłaconego kapitału spółki wypłacającej dywidendy, będącej rezydentem.

37 Tymczasem na podstawie porozumień o unikaniu podwójnego opodatkowania, które Królestwo Niderlandów zawarło z Republiką Islandii i Królestwem Norwegii, państwami EOG, zwolnienie z pobrania u źródła podatku od dywidend może być stosowane do dywidend wypłacanych na rzecz spółek islandzkich lub norweskich jedynie, gdy posiadają one co najmniej, odpowiednio, 10% lub 25% udziałów w wypłacającej spółce niderlandzkiej. W tym zakresie należy stwierdzić, że spółki te w przeciwieństwie do spółek mających siedzibę w jednym z państw członkowskich nie są w związku z tym chronione przed podwójnym opodatkowaniem w sytuacji, gdy posiadają ponad 5%, lecz, odpowiednio, mniej niż 10% lub mniej niż 25% udziałów w wypłacającej spółce niderlandzkiej.

38 Takie odmienne traktowanie zasad podatkowych w odniesieniu po pierwsze do spółek mających siedzibę w państwie członkowskim Wspólnoty oraz, po drugie, w stosunku do spółek mających siedzibę w obydwu wspomnianych państwach EOG, które korzystają z art. 40 porozumienia o EOG w ten sam sposób, co pierwsze korzystają z art. 56 WE, stawia w mniej korzystnej sytuacji pod względem opodatkowania dywidend spółki islandzkie, które posiadają od 5 do 10% kapitału w spółce niderlandzkiej, oraz spółki norweskie, które posiadają od 5 do 25% tegoż kapitału.

- 39 Takie odmienne traktowanie w zakresie, w jakim dotyczy ono sposobu opodatkowania dywidend wypłacanych na rzecz uprawnionych spółek mających siedzibę w Islandii i Norwegii, w porównaniu do sposobu opodatkowania dywidend wypłacanych na rzecz uprawnionych spółek mających siedzibę w państwie członkowskim Wspólnoty może zniechęcać spółki mające siedziby w dwóch pierwszych z wymienionych państw od dokonywania inwestycji w Niderlandach. Ponadto czyni ono trudniejszym dla spółki niderlandzkiej przyciągnięcie kapitału z Islandii lub z Norwegii niż z Niderlandów lub innego państwa członkowskiego Wspólnoty. W związku z tym stanowi ono ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału, zakazane co do zasady przez art. 40 porozumienia o EOG.
- 40 Należy jednak zbadać, czy takie ograniczenie swobodnego przepływu kapitału może zostać uzasadnione z punktu widzenia przepisów traktatowych przejętych zasadniczo przez porozumienie o EOG.
- 41 Królestwo Niderlandów twierdzi, że uprawnione spółki mające siedzibę w Islandii i Norwegii znajdują się w sytuacji odmiennej niż sytuacja przewidziana w art. 58 ust. 1 lit. a) WE, zgodnie z którym art. 56 WE nie narusza praw państw członkowskich do stosowania odpowiednich przepisów ich prawa, które ustanawia różnice pomiędzy podatnikami, którzy nie znajdują się w takiej samej sytuacji ze względu na ich miejsce zamieszkania lub siedzibę.
- 42 Z orzecznictwa wynika, że aby krajowe uregulowanie podatkowe mogło zostać uznane za zgodne z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, odmienne traktowanie winno dotyczyć sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, bądź winno być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (zob. ww. wyrok w sprawie Amurta, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 43 W związku z tym należy zbadać, czy z punktu widzenia zwolnienia z pobrania u źródła podatku od dywidend uprawnione spółki mające siedzibę w państwie członkowskim i uprawnione spółki mające siedzibę w Islandii i Norwegii znajdują się w porównywalnej sytuacji.

- 44 Królestwo Niderlandów twierdzi, że odmienność sytuacji, na jakiej się ono opiera, polega na tym, że nie ma możliwości na podstawie konwencji zawartych z dwoma odnośnymi państwami EOG upewnienia się, że zainteresowane uprawnione spółki rzeczywiście spełniają warunki nałożone na spółki państw członkowskich przez art. 4 ust. 2 Wet DB, to znaczy, po pierwsze, posiadania przez nie jednej z form prawnych wymienionych w załączniku do dyrektywy 90/435 lub formy prawnej wskazanej w rozporządzeniu ministerialnym, oraz, po drugie, podlegania w państwie ich siedziby, bez możliwości wyboru i bez bycia zwolnionym, podatкови od zysków.
- 45 Państwo to opiera swoje rozumowanie na przepisach dyrektywy 77/799. Zgodnie z tym aktem, który zmierza do zwalczania międzynarodowych oszustw i unikania opodatkowania, właściwe organy państw członkowskich powinny wymieniać wszelkie informacje, które mogą umożliwić im prawidłowe naliczenie między innymi podatku dochodowego.
- 46 Ponieważ dyrektywa ta nie ma zastosowania do Republiki Islandii i Królestwa Norwegii, Królestwo Niderlandów twierdzi, że żaden z wiążących przepisów nie umożliwia mu otrzymania informacji służących zweryfikowaniu tego, czy zostały spełnione warunki ustanowione w art. 4 ust. 2 Wet DB.
- 47 Należy jednak podnieść, że chociaż taka różnica w systemie prawnym zobowiązań odnośnych państw w dziedzinie podatków w porównaniu z systemem prawnym zobowiązań państw członkowskich może uzasadniać to, że Królestwo Niderlandów uzależnia korzystanie ze zwolnienia z poboru u źródła podatku od dywidend przez spółki islandzkie i norweskie od dowodu, iż spełniły one warunki przewidziane w przepisach niderlandzkich, to jednak nie może ono uzasadniać tego, że przepisy te uzależniają korzystanie z tego zwolnienia od posiadania większego udziału w kapitale spółki wypłacającej.
- 48 Ostatni z wymogów bowiem pozostaje bez związku z warunkami nałożonymi na wszystkie spółki, aby mogły mieć one prawo do tego zwolnienia, to znaczy, aby miały one określoną formę prawną, aby podlegały podatкови od zysków oraz aby były

końcowym uprawnionym do wypłacanej dywidendy. Niderlandzka administracja podatkowa powinna bowiem być w stanie sprawdzić spełnienie tych warunków.

49 Według tego ostatniego stanowiska z żadnego dowodu w aktach sprawy nie wynika, a Królestwo Niderlandów tego nie wykazało, że posiadanie w kapitale spółki udziału niższego niż 10% lub 25% powodowałoby niebezpieczeństwo, iż właściwym organom przedstawione zostaną błędne informacje, w szczególności dotyczące systemu podatkowego spółek mających siedzibę w dwóch odnośnych państwach EOG, oraz że w związku z tym wymóg posiadania udziałów w takiej wielkości miałby być uzasadniony, podczas gdy nie istnieje on w odniesieniu do spółek mających siedzibę w państwach członkowskich Wspólnoty.

50 W związku z tym nie można zgodzić się z argumentem podniesionym przez Królestwo Niderlandów dotyczącym odmienności sytuacji, w jakiej znajdują się, po pierwsze, spółki mające siedzibę w państwach członkowskich Wspólnoty oraz, po drugie, spółki islandzkie i norweskie, w celu uzasadnienia wymogu posiadania w kapitale spółki niderlandzkiej wypłacającej dywidendy określonej wielkości udziału, wyższego w stosunku do ostatnich z wymienionych spółek, aby mogły one korzystać, tak jak pierwsze z wymienionych spółek, ze zwolnienia z poboru u źródła podatku od dywidend otrzymanych przez nie od spółek niderlandzkich.

51 Wniosek ten w sposób dorozumiany potwierdza okoliczność, iż umowy dwustronne zawarte pomiędzy Królestwem Niderlandów a Republiką Islandii i Królestwem Norwegii uzależniają zwolnienie z poboru u źródła podatku od dywidend wypłacanych na rzecz spółek islandzkich i norweskich od jedynego warunku istnienia udziału w określonej wysokości w kapitale niderlandzkiej spółki wypłacającej, bez wymagania od nich spełnienia ponadto warunków ustanowionych w art. 4 ust. 2 Wet DB.

52 Z powyższego wynika, że poprzez brak zwolnienia dywidend wypłacanych przez spółki niderlandzkie na rzecz spółek mających siedzibę w Islandii lub w Norwegii z poboru

u źródła podatku od dywidend na tych samych warunkach co dywidendy wypłacane na rzecz spółek niderlandzkich lub na rzecz spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich Wspólnoty, Królestwo Niderlandów uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 40 porozumienia o EOG.

W przedmiocie kosztów

53 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Królestwa Niderlandów, a to ostatnie przegrało sprawę, należy obciążyć je kosztami postępowania.

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

- 1) **Poprzez brak zwolnienia dywidend wypłacanych przez spółki niderlandzkie na rzecz spółek mających siedzibę w Islandii lub w Norwegii z poboru u źródła podatku od dywidend na tych samych warunkach co dywidendy wypłacane na rzecz spółek niderlandzkich lub na rzecz spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich Wspólnoty Europejskiej Królestwo Niderlandów uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 40 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r.**
- 2) **Królestwo Niderlandów zostaje obciążone kosztami postępowania.**

Podpisy