

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 22 grudnia 2008 r. *

W sprawie C-48/07

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez cour d'appel de Liège (Belgia) postanowieniem z dnia 31 stycznia 2007 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 5 lutego 2007 r., w postępowaniu:

État belge — Service public fédéral Finances

przeciwko

Les Vergers du Vieux Tauves SA,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, T. von Danwitz (sprawozdawca), E. Juhász, G. Arestis i J. Malenovský, sędziowie,

* Język postępowania: francuski.

rzecznik generalny: E. Sharpston,
sekretarz: K. Sztranc-Sławiczek, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 14 lutego 2008 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Les Vergers du Vieux Tauves SA przez adwokatów L. Herve'a oraz O. Robijnsa,
- w imieniu rządu belgijskiego przez L. van den Broeck, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez adwokata G. Vandersandena,
- w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lumme oraz C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu greckiego przez K. Georgiadisa, I. Pouli, Z. Chatzipavlou oraz S. Alexandridou, działających w charakterze pełnomocników,

- w imieniu rządu hiszpańskiego przez M. Muñoz Péreza, działającego w charakterze pełnomocnika,

- w imieniu rządu francuskiego przez G. de Bergues’a oraz J.Ch. Gracię, działających w charakterze pełnomocników,

- w imieniu rządu włoskiego przez I.M. Braguglię, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez P. Gentilego, avvocato dello Stato,

- w imieniu rządu niderlandzkiego przez H.G. Sevenster oraz D.J.M. de Gravego, działających w charakterze pełnomocników,

- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez V. Jackson, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez K. Bacona, barrister,

- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala oraz J.P. Keppenne’a, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 3 lipca 2008 r.,

wyduje następujący

Wyrok

- ¹ Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 3 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).
- ² Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Les Vergers du Vieux Tauves SA (zwaną dalej „VVT”) a État belge — Service public fédéral Finances w przedmiocie traktowania pod względem podatkowym stosowanego przez władze Królestwa Belgii dla dywidend otrzymanych przez VVT od NARDA SA (zwanej dalej „NARDA”).

Ramy prawne

Dyrektywa 90/435

- ³ Motyw trzeci dyrektywy 90/435 stanowi:

„istniejące przepisy podatkowe, które regulują stosunki pomiędzy spółkami dominującymi i spółkami zależnymi różnych państw członkowskich, znacznie się między sobą różnią i są, ogólnie rzecz ujmując, mniej korzystne niż te, które są stosowane pomiędzy spółkami dominującymi i zależnymi tego samego państwa członkowskiego; współpraca między spółkami różnych państw członkowskich jest tym samym utrudniona,

w porównaniu ze współpracą między spółkami z tego samego państwa członkowskiego; niezbędne jest zatem wyeliminowanie tych niedogodności przez wprowadzenie wspólnego systemu opodatkowania, który ułatwiłby konsolidację spółek [na szczeblu wspólnotowym]”.

4 Artykuły 3 i 4 tej dyrektywy stanowią:

„Artykuł 3

1. W celu stosowania niniejszej dyrektywy:

- a) »spółka dominująca« to każda spółka w państwie członkowskim, która spełnia warunki wymienione w art. 2 i posiada co najmniej 25% udziału w kapitale spółki w innym państwie członkowskim spełniającej te same warunki;

- b) »spółka zależna« to spółka, w której kapitale posiada udział wymieniony w lit. a) inna spółka.

2. W drodze odstępstwa od przepisów ust. 1 państwa członkowskie mogą wybrać jedno z następujących rozwiązań:

- zastąpić, na mocy umowy dwustronnej, kryterium udziału w kapitale kryterium prawa głosów,
- nie stosować niniejszej dyrektywy w odniesieniu do spółek państwa członkowskiego, które nie utrzymują nieprzerwanie przez okres co najmniej dwóch lat udziałów kwalifikujących je jako spółki dominujące, lub do tych spółek, w których spółki z innych państw członkowskich nie utrzymują udziałów nieprzerwanie przez okres co najmniej dwóch lat.

Artykuł 4

1. Jeśli spółka dominująca, przez swój związek ze spółką zależną, ma udział w zyskach podzielonych, to państwo siedziby spółki dominującej, z wyjątkiem sytuacji, gdy spółka ulega likwidacji:

- powstrzymuje się od opodatkowania takich zysków, albo

[...]

2. Jednakże każde państwo członkowskie może ustalić, że opłaty odnoszące się do udziałów i strat wynikających z podziału zysków spółki zależnej nie mogą zostać odliczone od podlegającego opodatkowaniu zysku spółki dominującej. Jeśli koszty zarządzania związane z udziałami są w takim przypadku ustalone według stawki ryczałtowej, to ustalona kwota nie może przekraczać 5% wypłaconych zysków spółki zależnej.

[...]”.

Belgijskie ramy prawne

5 Artykuł 578 kodeksu cywilnego stanowi:

„Użytkowaniem jest prawo do korzystania z rzeczy będących własnością innej osoby jak właściciel, jednakże pod warunkiem zachowania ich istoty”.

6 W dniu 23 października 1991 r. została opublikowana ustawa transponująca do prawa belgijskiego dyrektywę Rady Wspólnot Europejskich z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (*Moniteur belge* z dnia 15 listopada 1991 r., s. 25619).

- 7 Ustawa ta uchyliła warunek zawarty w obowiązującej wówczas wersji kodeksu podatków dochodowych z dnia 26 lutego 1964 r. (*Moniteur belge* z dnia 10 kwietnia 1964 r., s. 3810), zgodnie z którym, aby spółka otrzymująca dywidendy mogła uzyskać ich odliczenie od jej zysków podlegających opodatkowaniu, musiała posiadać udziały uprawniające do dywidendy jako pełnoprawny właściciel.
- 8 Artykuł 202 kodeksu podatków dochodowych 1992 ujednoliconego zarządzeniem królewskim z dnia 10 kwietnia 1992 r. (*Moniteur belge* z dnia 30 lipca 1992 r., s. 17120), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności sprawy przed sądem krajowym (zwanego dalej „CIR 1992”), jest sformułowany następująco:

„§ 1 Od zysków z okresu podatkowego odliczeniu podlegają także, w zakresie, w jakim są włączone:

- 1) dywidendy, z wyjątkiem dochodów osiągniętych w wyniku przeniesienia na spółkę własnych akcji lub udziałów lub w wyniku całkowitego bądź częściowego podziału majątku spółki;

[...]

§ 2 Dochody, o których mowa w § 1 ust. 1 i [...], podlegają odliczeniu tylko w zakresie, w jakim w dniu ich podziału lub przeznaczenia do wypłaty spółka, która je uzyskuje, posiada w kapitale spółki, która je wypłaca, co najmniej 5% udziału lub udział, którego wartość inwestycyjna wynosi co najmniej 50 milionów franków.

[...]”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

- 9 VVT, spółka z siedzibą w Belgii, w 1999 r. nabyła prawa użytkowania udziałów w spółce NARDA na okres dziesięciu lat. Ta ostatnia spółka ma również siedzibę w Belgii, jak wynika z uwag na piśmie VVT i rządu belgijskiego przedłożonych podczas postępowania przed Trybunałem. Własność tych udziałów została nabyta przez spółkę BEPA SA (zwaną dalej „BEPA”).
- 10 Powołując się na art. 578 belgijskiego kodeksu cywilnego, rząd belgijski wskazuje, że użytkowanie przyznaje uprawnionemu prawo do korzystania z rzeczy będących własnością innej osoby. Uściśla on, że użytkownik ma prawo wyłącznie do zysków wypłaconych, podczas gdy zyski niepodzielne przypadają właścicielowi.
- 11 Za lata podatkowe 2000–2002 spółce VVT, która w swoim zeznaniu o wysokości podatku dochodowego od osób prawnych odliczyła dywidendy otrzymane od NARDA jako dochód podlegający ostatecznie opodatkowaniu (zwany dalej „RDT”), organ ds. podatków bezpośrednich odmówił tego odliczenia i zażądał zapłaty podatku odpowiadającego tym dywidendom.
- 12 VVT wniosła odwołanie od tego dodatkowego obciążenia na tej podstawie, że sporne dywidendy należy uważać za RDT, nawet jeśli w chwili wypłaty tych dywidend była ona jedynie użytkownikiem danych akcji.

¹³ Odwołanie to zostało oddalone, a organ ds. podatków bezpośrednich stwierdził, że użytkowanie omawianych udziałów nie uprawnia do dochodzenia odliczenia przewidzianego w art. 202 CIR 1992, ponieważ może ono zostać przyznane tylko pełnoprawnemu właścicielowi udziałów. VVT zaskarżyła tę decyzję do tribunal de première instance de Namur, który uznał jej roszczenia wyrokiem ogłoszonym w dniu 23 listopada 2005 r.

¹⁴ W tej sytuacji cour d'appel de Liège, do którego odwołanie od tego wyroku wniosło État belge — Service public fédéral Finances, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy ustawa z dnia 28 grudnia 1992 r. — dokonująca zmiany treści art. 202 [CIR] 1992 poprzez odwołanie się do dyrektywy nr [90/435], przewidująca wymóg posiadania przez odbiorcę dywidendy udziału w kapitale spółki, która ją wypłaciła — nie powtarzając *expressis verbis* wymogu posiadania prawa pełnej własności i zgodnie z wykładnią przedstawioną przez stronę pozwaną, uznając w sposób dorozumiany posiadanie prawa użytkowania udziałów w kapitale za wystarczające do skorzystania ze zwolnienia z podatku od dywidend, jest zgodna z przepisami dyrektywy dotyczącymi udziału w kapitale, a konkretnie z jej art. 3, 4 i 5?”.

W przedmiocie właściwości Trybunału i dopuszczalności pytania prejudycjalnego

- 15 Podczas gdy VVT, rząd grecki i Komisja Wspólnot Europejskich twierdzą, że odesłanie prejudycjalne jest dopuszczalne, rząd włoski uważa, że jest ono niedopuszczalne, a rządy niemiecki, francuski, niderlandzki i Zjednoczonego Królestwa wyrażają wątpliwości co do jego dopuszczalności. Rząd belgijski, który w uwagach na piśmie nie sformułował żadnego formalnego zarzutu w odniesieniu do właściwości Trybunału, zakwestionował ją na rozprawie.
- 16 Tytułem wstępu należy podnieść, że zgodnie z utrwalonym orzecnictwem, w ramach współpracy pomiędzy Trybunałem a sądami krajowymi, ustanowionej na mocy art. 234 WE, do sądu krajowego, przed którym sprawa zawisła i którego odpowiedzialnością jest w sprawie przed nim zawisłej orzec, należy dokonanie oceny, z uwzględnieniem szczególnych okoliczności tej sprawy, czy wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest niezbędne do wydania wyroku w postępowaniu przed sądem krajowym, jak i ocena zasadności pytań, z którymi zwraca się on do Trybunału (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 15 grudnia 1995 r. w sprawie C-415/93 Bosman, Rec. s. I-4921, pkt 59; z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie C-28/95 Leur-Bloem, Rec. s. I-4161, pkt 24; z dnia 7 stycznia 2003 r. w sprawie C-306/99 BIAO, Rec. s. I-1, pkt 88; z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-217/05 Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio, Zb.Orz. s. I-11987, pkt 16).
- 17 Jeżeli zadawane przez sądy krajowe pytania dotyczą wykładni przepisu prawa wspólnotowego, Trybunał jest co do zasady zobowiązany do wydania orzeczenia, chyba iż jest oczywiste, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w rzeczywistości ma na celu skłonienie Trybunału do wydania orzeczenia na tle fikcyjnego sporu lub do sformułowania opinii w przedmiocie zagadnień ogólnych lub hipotetycznych, że wykładnia prawa wspólnotowego, o którą się zwrócono we wniosku, nie ma żadnego związku z rzeczywistością lub przedmiotem sporu lub że Trybunał nie dysponuje informacjami o stanie faktycznym i prawnym, które są niezbędne do udzielenia przydatnej odpowiedzi na przedłożone mu pytania (zob. ww. wyroki: w sprawie BIAO, pkt 89; w sprawie Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio, pkt 17).

18 Nie ma to jednak miejsca w niniejszej sprawie.

19 W tym względzie należy stwierdzić, że słaba jakość informacji dostarczonych w postanowieniu odsyłającym nie może stanowić o niedopuszczalności niniejszego odesłania prejudycjalnego. Postanowienie to, mimo że zawiera nieliczne wskazówki dotyczące krajowych ram faktycznych i prawnych, pozwala na określenie zakresu postawionego pytania, jak tego dowodzi treść uwag przedstawionych przez zainteresowanych innych niż strony postępowania przed sądem krajowym, które przedstawiły takie uwagi Trybunałowi. Zresztą uwagi na piśmie przedstawione przez VVT i rząd belgijski dostarczyły Trybunałowi wystarczających informacji umożliwiających mu dokonanie wykładni przepisów prawa wspólnotowego w związku z sytuacją będącą przedmiotem sporu przed sądem krajowym i na udzielenie użytecznej odpowiedzi na postawione pytanie.

20 Podobnie należy odrzucić zarzut niedopuszczalności podniesiony przez rząd włoski na tej podstawie, że w tym stadium postępowania sąd krajowy nie wykazał konieczności udzielenia przez Trybunał odpowiedzi na postawione pytanie w celu rozstrzygnięcia sporu zawisłego przed tym sądem. Zgodnie z art. 234 akapit drugi WE do sądu krajowego należy podjęcie decyzji, w którym stadium postępowania sąd ten powinien przedłożyć Trybunałowi pytanie prejudycjalne (zob. wyroki: z dnia 10 marca 1981 r. w sprawach połączonych 36/80 i 71/80 *Irish Creamery Milk Suppliers Association i in.*, Rec. s. 735, pkt 5; z dnia 30 marca 2000 r. w sprawie C-236/98 *JämO*, Rec. s. I-2189, pkt 30; z dnia 17 lipca 2008 r. w sprawie C-303/06 *Coleman*, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 29).

21 Wreszcie w odniesieniu do zarzutów sformułowanych przez rząd belgijski należy na wstępie przypomnieć, iż zgodnie z utrwalonym orzecznictwem właściwość Trybunału co do zasady obejmuje kwestię dotyczącą przepisów prawa wspólnotowego w sprawach, w których stan faktyczny w postępowaniu przed sądem krajowym nie wchodzi w zakres przedmiotowy prawa wspólnotowego, lecz w których te przepisy prawa wspólnotowego mają zastosowanie na mocy przepisów prawa krajowego (zob. w szczególności ww.

wyrok w sprawie Leur-Bloem, pkt 27; wyroki: z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie C-130/95 Giloy, Rec. s. I-4291, pkt 23; z dnia 3 grudnia 1998 r. w sprawie C-247/97 Schoonbroodt, Rec. s. I-8095, pkt 14; z dnia 17 marca 2005 r. w sprawie C-170/03 Feron, Zb.Orz. s. I-2299, pkt 11).

22 Po pierwsze, na rozprawie rząd belgijski wyraził wątpliwości co do okoliczności, że art. 202 § 2 CIR 1992 ma na celu transpozycję właściwego przepisu dyrektywy 90/435 i że ten pierwszy przepis w sytuacjach wewnętrznych odsyła do rozwiązań zawartych w tej dyrektywie. W tym względzie należy przypomnieć, że ten sam rząd w swoich uwagach na piśmie utrzymywał, iż ustawodawca belgijski postanowił rozszerzyć transpozycję tej dyrektywy na stosunki pomiędzy belgijskimi spółkami dominującymi i spółkami zależnymi w celu uniknięcia dyskryminacji pomiędzy spółkami belgijskimi w odniesieniu do traktowania pod względem podatkowym zysków wypłacanych spółce dominującej przez spółkę zależną w zależności od przynależności państwowej tej ostatniej. Ponadto ustawa z dnia 23 października 1991 r. transponująca do prawa belgijskiego dyrektywę Rady Wspólnot Europejskich z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych wyraźnie ma na celu, jak wskazuje jej tytuł, transpozycję tej dyrektywy.

23 Po drugie, twierdzenie rządu belgijskiego, według którego skoro wnioskowana wykładnia prawa wspólnotowego stanowi tylko jeden z elementów, jakie należy uwzględnić w celu interpretacji prawa krajowego, to wyrok Trybunału nie wiązałby sądu krajowego, nie może podważać właściwości Trybunału.

24 W tym zakresie należy stwierdzić, że okoliczności niniejszej sprawy przed sądem krajowym różnią się od okoliczności sprawy, która doprowadziła do wydania wyroku z dnia 28 marca 1995 r. w sprawie C-346/93 Kleinwort Benson, Rec. s. I-615, w której Trybunał uznał się niewłaściwym do orzekania w przedmiocie pytania prejudycjalnego, ponieważ jego wyrok nie wiązałby sądu krajowego. Przepisy krajowe będące przedmiotem tej ostatniej sprawy jedynie wzorowały się na Konwencji z dnia

27 września 1968 r. o jurysdykcji i wykonywaniu orzeczeń sądowych w sprawach cywilnych i handlowych (Dz.U. 1972, L 299, s. 32) oraz przejął tylko częściowo treść tej konwencji.

25 Wprawdzie w ramach niniejszego postępowania sąd krajowy nie wypowiada się wyraźnie co do kwestii, czy i w jakim zakresie wyrok Trybunału wiązałby go w odniesieniu do rozstrzygnięcia zawisłego przed nim sporu, jednakże okoliczność, że sąd ten zwrócił się do Trybunału w celu przedłożenia mu pytania prejudycjalnego i że w pytaniu tym ustanawia on związek pomiędzy przepisami krajowymi a dyrektywą 90/435, prowadzi do uznania, że wyrok ten będzie wiązał ten sąd. Wyjaśnienia złożone w tym względzie przez rząd belgijski na rozprawie nie zawierają obiektywnych wskazówek wykazujących w sposób oczywisty, że tak nie jest.

26 Po trzecie, jak wynika z pkt 21 i 33 ww. wyroku w sprawie Leur-Bloem, sama okoliczność, że wykładnia, jaka zostanie nadana art. 202 § 2 CIR 1992, nie wynika wyłącznie z wyroku, o którego wydanie wnosi się do Trybunału, nie sprzeciwia się jego właściwości do orzekania w przedmiocie postawionego pytania.

27 W ramach podziału funkcji sędowniczych pomiędzy sądy krajowe i Trybunał, przewidzianego w art. 234 WE, w odpowiedzi udzielonej sądowi krajowemu Trybunał nie może uwzględniać ogólnej struktury przepisów prawa krajowego, które odnosząc się do prawa wspólnotowego, jednocześnie określają zakres tego odniesienia (zob. wyrok z dnia 18 października 1990 r. w sprawach połączonych C-297/88 i C-197/89 Dzodzi, Rec. s. I-3763, pkt 42). Uwzględnienie ograniczeń, jakie ustawodawca krajowy mógł nałożyć na stosowanie prawa wspólnotowego do sytuacji czysto krajowych, należy do prawa wewnętrznego, a zatem do wyłącznej kompetencji danego państwa członkowskiego (ww. wyrok w sprawie Dzodzi, pkt 42; wyrok z dnia 12 listopada 1992 r. w sprawie C-73/89 Fournier, Rec. s. I-5621, pkt 23; ww. wyrok

w sprawie Leur-Bloem, pkt 33). Natomiast w odniesieniu do prawa wspólnotowego, w granicach odesłania prawa krajowego do prawa wspólnotowego, sąd krajowy nie może odbiegać od wykładni Trybunału.

28 Zatem należy odrzucić argumentację rozwiniętą przez rząd belgijski w celu zakwestionowania właściwości Trybunału.

29 Z całości powyższych rozważań wynika, że należy udzielić odpowiedzi na pytanie prejudycjalne.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

30 Poprzez swoje pytanie sąd krajowy zasadniczo zmierza do ustalenia, czy pojęcie udziału w kapitale spółki w innym państwie członkowskim w rozumieniu art. 3 dyrektywy 90/435 obejmuje użytkowanie udziałów.

31 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy przede wszystkim porównać status prawny właściciela udziałów spółki i użytkownika takich udziałów.

- 32 Z uwag rządu belgijskiego wynika, że zgodnie z art. 578 belgijskiego kodeksu cywilnego użytkowanie przyznaje jego posiadaczowi prawo do korzystania z rzeczy, których właścicielem jest inna osoba. Wynika z tego, że w tym zakresie użytkowanie stanowi stosunek prawny pomiędzy użytkownikiem a właścicielem, którego własność jest pomniejszona o użytkowanie.
- 33 W sprawie przed sądem krajowym, ponieważ VVT nie jest właścicielem udziałów w spółce NARDA, ich stosunek prawny nie wynika ze statutu, lecz z użytkowania, do którego ma ona prawo. To użytkowanie pozwala VVT wykonywać niektóre prawa należące normalnie do BEPA jako właściciela tych udziałów.
- 34 Natomiast stosunek prawny pomiędzy BEPA i NARDA jest związkiem wynikającym wyłącznie z okoliczności, że BEPA jako właściciel posiada udziały w kapitale tej drugiej spółki. Ten udział posiadany przez BEPA wyraźnie spełnia kryterium „udziału w kapitale” w rozumieniu art. 3 dyrektywy 90/435 i spółkę tę, pod warunkiem że spełnia także inne kryteria ustalone przez tę dyrektywę, należy uważać za „spółkę dominującą” w rozumieniu tego art. 3.
- 35 Należy zatem zbadać, czy użytkownik udziałów w spółce, mimo że nie jest spółką będącą właścicielem tych udziałów, może być również uważany za posiadającego status spółki dominującej, tj. za posiadającego udział w kapitale spółki w rozumieniu art. 3 dyrektywy 90/435.
- 36 Jak wynika w szczególności z jej motywu trzeciego, dyrektywa 90/435 ma na celu, przez wprowadzenie wspólnego systemu, wyeliminowanie wszelkich niedogodności we współpracy między spółkami różnych państw członkowskich w porównaniu ze współpracą między spółkami z tego samego państwa członkowskiego, a także

ułatwienie konsolidacji spółek na szczeblu wspólnotowym (wyroki: z dnia 4 października 2001 r. w sprawie C-294/99 *Athinaiki Zythopoïia*, Rec. s. I-6797, pkt 25; z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Zb.Orz. s. I-11753, pkt 103; z dnia 3 kwietnia 2008 r. w sprawie C-27/07 *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, Zb.Orz. s. I-2067, pkt 23; podobnie wyrok z dnia 26 czerwca 2008 r. w sprawie C-284/06 *Burda*, Zb.Orz. s. I-4571, pkt 51).

³⁷ Jeżeli dyrektywa 90/435 dąży do wyeliminowania sytuacji podwójnego opodatkowania zysków wypłacanych przez spółki zależne spółkom dominującym, to ma ona ogólnie na celu wyeliminowanie niedogodności w transgranicznej współpracy między spółkami wpływających, jak wynika również z motywu trzeciego dyrektywy, z okoliczności, że przepisy podatkowe, które regulują stosunki pomiędzy spółkami dominującymi i spółkami zależnymi różnych państw członkowskich są, ogólnie rzecz ujmując, mniej korzystne niż te, które są stosowane pomiędzy spółkami dominującymi i zależnymi tego samego państwa członkowskiego.

³⁸ W celu przyznania spółce statusu spółki dominującej art. 3 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/435 wymaga, aby posiadała ona udział w kapitale innej spółki. Zgodnie z art. 3 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy za „spółkę zależną” uważa się spółkę, w której kapitale jest posiadany ten udział. Wynika z tego, że pojęcie „udział w kapitale” w rozumieniu art. 3 odsyła do stosunku prawnego istniejącego pomiędzy spółką dominującą a spółką zależną. Z brzmienia tego ostatniego przepisu wynika zatem, że nie dotyczy on sytuacji, w której spółka dominująca przenosi na osobę trzecią, w tym przypadku użytkownika, stosunek prawny ze spółką zależną, na podstawie którego ta osoba trzecia mogłaby również być uważana za spółkę dominującą.

39 W konsekwencji z brzmienia art. 3 dyrektywy 90/435 wynika, że w rozumieniu tego przepisu pojęcie udziału w kapitale spółki nie obejmuje użytkownika, jakie posiada spółka w stosunku do udziałów w kapitale innej spółki.

40 Analizę tę potwierdza struktura przepisów dyrektywy 90/435.

41 Po pierwsze, art. 4 ust. 1 tej dyrektywy dotyczy przypadku, w którym „spółka dominująca, przez swój związek ze spółką zależną, ma udział w zyskach podzielonych”. Otóż użytkownik udziałów spółki otrzymuje wypłacane przez nią dywidendy na podstawie użytkownika. Jego pozycja prawna wobec spółki zależnej nie może przyznawać mu statusu posiadania związku, ponieważ pozycja ta wynika wyłącznie z użytkownika, jakie przenosi na niego właściciel udziałów w kapitale spółki zależnej, jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 57 swojej opinii.

42 Po drugie, zgodnie z art. 4 ust. 2 dyrektywy 90/435, państwa członkowskie mogą ustalić, że straty wynikające z podziału zysków spółki zależnej nie mogą zostać odliczone od podlegającego opodatkowaniu zysku spółki dominującej. Przepis ten umożliwia państwom członkowskim podjęcie działań w celu zapobiegania temu, aby spółka dominująca korzystała z podwójnej ulgi podatkowej. Spółka ta mogłaby, po pierwsze, na podstawie art. 4 ust. 1 tiret pierwsze tej dyrektywy otrzymywać zyski bez opodatkowania, a po drugie, uzyskać obniżenie podatku w drodze odliczenia opłat odnoszących się do strat w udziale wynikających z podziału tych zysków.

43 Jak wynika z uwag na piśmie rządu belgijskiego, użytkownik ma prawo tylko do wypłaconych zysków, natomiast zyski niepodzielne przypadają właścicielowi. Bowiem w przypadku wypłaty zysków ani użytkownik, ani właściciel nie mogą korzystać z podwójnej ulgi podatkowej, skoro właściciel nie otrzymuje zysków, a użytkownik ma prawo wyłącznie do zysków wypłaconych. Jeżeli wypłata zysków powoduje straty w udziale, dostępne dla każdego państwa członkowskiego uprawnienie do przewidzenia, że ta strata nie podlega odliczeniu od podlegającego opodatkowaniu zysku spółki dominującej może być wprowadzone tylko w przypadku, gdy ta sama spółka otrzymuje wypłacone zyski i ponosi stratę w udziale wynikającą z tej wypłaty. Potwierdza to, że prawodawca wspólnotowy uznał, iż „spółką dominującą” w rozumieniu dyrektywy 90/435 jest jedna i ta sama spółka.

44 Zatem w świetle wyraźnego i jednoznacznego brzmienia przepisów dyrektywy 90/435, potwierdzonego przez ich strukturę, pojęcia udziału w kapitale spółki innego państwa członkowskiego figurującego w art. 3 tej dyrektywy nie można interpretować w ten sposób, że obejmuje ono użytkowanie udziałów w kapitale spółki innego państwa członkowskiego i tym samym rozszerza związane z tym obowiązki państw członkowskich (zob. analogicznie wyroki: z dnia 8 grudnia 2005 r. w sprawie C-220/03 EBC przeciwko Niemcom, Zb.Orz. s. I-10595, pkt 31; z dnia 28 lutego 2008 r. w sprawie C-263/06 Carboni e derivati, Zb.Orz. s. I-1077, pkt 48).

45 Nawet jeśli sprawa przed sądem krajowym dotyczy sytuacji czysto wewnętrznej, należy stwierdzić, że w odniesieniu do sytuacji transgranicznych prawo wspólnotowe wymaga, aby państwo członkowskie, które w celu unikania podwójnego opodatkowania zwalnia z podatku zarówno dywidendy wypłacone spółce będącej pełnoprawnym właścicielem udziałów w spółce wypłacającej, jak i dywidendy wypłacone spółce będącej użytkownikiem takich udziałów, stosowało to samo traktowanie pod względem podatkowym dywidend otrzymanych przez spółkę będącą rezydentem od spółki również będącej rezydentem i dywidend otrzymanych przez spółkę będącą rezydentem od spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim.

46 W związku z tym, skoro te udziały nie są objęte dyrektywą 90/435, do państw członkowskich należy w istocie określenie, czy i w jakim zakresie należy unikać podwójnego opodatkowania wypłaconych zysków, a także wprowadzenie w tym celu, jednostronnie lub w drodze umowy zawartej z innymi państwami członkowskimi, 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 WE (zob. podobnie wyroki: 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 54; z dnia 8 listopada 2007 r. w sprawie C-379/05 *Amurta*, Zb.Orz. s. I-9569, pkt 24).

47 Z orzecznictwa Trybunału wynika zatem, że niezależnie od tego, jaki przyjęto mechanizm w celu zapobieżenia lub zmniejszenia opodatkowania kaskadowego lub podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym, zagwarantowane w traktacie swobody przepływu sprzeciwiają się temu, by państwo członkowskie traktowało w sposób mniej korzystny dywidendy zagraniczne niż dywidendy krajowe, chyba że odmienne traktowanie dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne lub gdy jest ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 46, i przytoczone tam orzecznictwo).

48 Ponadto wykładnia, według której państwo członkowskie, które dla celów zwolnienia otrzymanych dywidend traktuje w ten sam sposób spółkę otrzymującą dywidendy, która jest użytkownikiem udziałów, i spółkę będącą pełnoprawnym właścicielem udziałów, powinno rozszerzyć to samo traktowanie pod względem podatkowym na dywidendy otrzymane od spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, jest zgodna z celami dyrektywy 90/435 polegającymi na wyeliminowaniu niedogodności w konsolidacji spółek i unikaniu podwójnego opodatkowania dywidend wypłacanych w ramach grupy transgranicznej.

49 W świetle ogółu powyższych rozważań na przedłożone pytanie należy odpowiedzieć, że pojęcie udziału w kapitale spółki w innym państwie członkowskim w rozumieniu art. 3 dyrektywy 90/435 nie obejmuje użytkownika udziałów. Jednakże, zgodnie ze swobodami przepływu gwarantowanymi przez traktat WE, mającymi zastosowanie do sytuacji transgranicznych, gdy w celu unikania podwójnego opodatkowania

otrzymanych dywidend państwo członkowskie zwalnia z podatku zarówno dywidendy, jakie spółka będąca rezydentem otrzymuje od innej spółki będącej rezydentem, w której posiada udziały jako pełnoprawny właściciel, jak i dywidendy otrzymane przez spółkę będącą rezydentem od innej spółki będącej rezydentem, w której posiada udziały jako użytkownik, dla celów zwolnienia otrzymanych dywidend powinno stosować to samo traktowanie w odniesieniu do dywidend otrzymanych od spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim przez spółkę będącą rezydentem posiadającą udziały jako pełnoprawny właściciel i do dywidend otrzymanych przez spółkę będącą rezydentem, która posiada udziały jako użytkownik.

W przedmiocie kosztów

- 50 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 (czwarta izba) orzeka, co następuje:

Pojęcie udziału w kapitale spółki w innym państwie członkowskim w rozumieniu art. 3 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 nie obejmuje użytkowania udziałów.

Jednakże zgodnie ze swobodami przepływu gwarantowanymi przez traktat WE, mającymi zastosowanie do sytuacji transgranicznych, gdy w celu unikania podwójnego opodatkowania otrzymanych dywidend państwo członkowskie zwalnia z podatku zarówno dywidendy, jakie spółka będąca rezydentem otrzymuje od innej spółki będącej rezydentem, w której posiada udziały jako pełnoprawny właściciel, jak i dywidendy otrzymane przez spółkę będącą rezydentem od innej spółki będącej rezydentem, w której posiada udziały jako użytkownik, dla celów zwolnienia otrzymanych dywidend powinno stosować to samo traktowanie w odniesieniu do dywidend otrzymanych od spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim przez spółkę będącą rezydentem posiadającą udziały jako pełnoprawny właściciel i do dywidend otrzymanych przez spółkę będącą rezydentem, która posiada udziały jako użytkownik.

Podpisy