

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 12 lutego 2009 r.*

W sprawie C-138/07

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez hof van beroep te Antwerpen (Belgia) postanowieniem z dnia 27 lutego 2007 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 9 marca 2007 r., w postępowaniu

Belgische Staat

przeciwko

Cobelfret NV,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, M. Ilešič, A. Tizzano, E. Levits (sprawozdawca)
i J.J. Kasel, sędziowie,

* Język postępowania: niderlandzki.

rzecznik generalny: E. Sharpston,
sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 5 marca 2008 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Cobelfret NV przez A. Huyghe oraz M. Isenbaert, advocaten,

- w imieniu rządu belgijskiego przez C. Pochet, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez J. Werbrouck, advocaat,

- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala, W. Wilsa oraz W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 8 maja 2008 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 4 ust. 1 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 przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Belgische Staat a spółką Cobelfret NV (zwaną dalej „Cobelfret”) w przedmiocie ustalenia podlegającego opodatkowaniu dochodu tej spółki z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za lata podatkowe 1992–1998.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

- 3 Zgodnie z trzecim motywem dyrektywa 90/435 zmierza w szczególności do wyeliminowania niedogodności podatkowych poniesionych przez grupy spółek członkowskich z różnych państw członkowskich w porównaniu do grup spółek z tego samego państwa członkowskiego.

4 Zgodnie z art. 3 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/435 status spółki dominującej jest przyznawany każdej spółce z danego państwa członkowskiego, która spełnia warunki wymienione w art. 2 tej dyrektywy i posiada co najmniej 25% udziału w kapitale spółki z innego państwa członkowskiego spełniającej te same warunki.

5 Artykuł 4 ust. 1 i 2 dyrektywy 90/435 przewiduje:

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

— powstrzymuje się od opodatkowania takich zysków, albo

— opodatkowuje te zyski, jednocześnie upoważniając spółkę dominującą do odliczenia od kwoty podatku należnego tę [tej] część [części] podatku dochodowego od osób prawnych płaconego przez spółkę zależną, która odnosi się do tych zysków, oraz we właściwych przypadkach, kwotę [kwoty] podatku potrącanego [zapłaconego] u źródła dochodu, nałożonego [nałożonej] w państwie członkowskim, w którym spółka zależna ma stałą siedzibę, z uwzględnieniem odstępstw przewidzianych w art. 5, do wysokości odpowiedniego podatku krajowego.

2. Jednakże każde państwo członkowskie może ustalić, że opłaty [koszty] 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”.

Uregulowania krajowe

- 6 Dyrektywa 90/435 została transponowana do prawa belgijskiego ustawą z dnia 23 października 1991 r. (*Belgisch Staatsblad* z dnia 15 listopada 1991 r., s. 25619), która zmieniła istniejący system definitief belaste inkomsten [dochodu podlegającego ostatecznie opodatkowaniu] (zwany dalej „systemem DBI”) i określiła kwotę otrzymanych dywidend, które mogły zostać odliczone od podstawy opodatkowania spółki dominującej na 95%.

- 7 W wyniku kodyfikacji mającej miejsce w 1992 r. właściwe przepisy dotyczące systemu DBI zostały ujęte w art. 202, 204 i 205 Wetboek van de inkomstenbelastingen (kodeksu podatków dochodowych), skonsolidowanego dekretem królewskim z dnia 10 kwietnia 1992 r. i zatwierdzonego ustawą z dnia 12 czerwca 1992 r. (dodatek do *Belgisch Staatsblad* z dnia 30 lipca 1992 r., zwanego dalej „WIB 1992”), i wprowadzonego w życie przez Koninklijk Besluit tot uitvoering van het WIB 92 (dekret królewski zawierający przepisy wykonawcze do kodeksu podatków dochodowych z 1992 r., *Belgisch Staatsblad* z dnia 13 września 1993 r., zwany dalej „KB/WIB 1992”).

- 8 Zgodnie z rzezonymi przepisami spółka może odliczyć od swojego zysku 95% dywidend otrzymanych od spółek zależnych w rozumieniu dyrektywy 90/435 z tytułu dochodu podlegającego ostatecznie opodatkowaniu (dalej „odliczenie DBI”).

- 9 Funkcjonowanie systemu DBI można w zwięzły sposób opisać w następujący sposób. W pierwszej kolejności dywidenda wypłacana przez spółkę zależną powinna zostać wliczona do podstawy opodatkowania spółki dominującej. Następnie dywidenda ta jest

odliczana od owej podstawy opodatkowania, lecz jedynie w zakresie, w jakim po odliczeniu innych zwolnionych zysków w danym roku podatkowym nadal istnieje dodatnie saldo zysków.

10 Otóż art. 202 WIB 1992 stanowi, że:

„1. Od zysków w danym okresie podatkowym odlicza się również, o ile zostały do nich doliczone:

1° dywidendy, z wyjątkiem dywidend, które zostały otrzymane w związku z przeniesieniem na spółkę jej własnych akcji lub udziałów lub w związku z całkowitym lub częściowym podziałem majątku spółki;

[...]”.

11 Artykuł 204 akapit pierwszy WIB 1992 ma następującą treść:

„Przychody podlegające odliczeniu na podstawie art. 202 ust. 1 pkt 1 [...] należy doliczyć do zysków do wysokości 95[%] kwoty otrzymanej lub pobranej, która może zostać powiększona o podatki od zysków kapitałowych rzeczywistych i fikcyjnych [...]”.

12 Artykuł 205 ust. 2 WIB 1992 stanowi:

„Odliczenie, o którym mowa w art. 202, jest ograniczone do kwoty zysków za dany okres podatkowy, pozostałej po zastosowaniu art. 199 [...]

[...]”.

13 Artykuł 77 KB/WIB 1992 przewiduje, że:

„Kwoty wymienione w art. 202–205 [WIB] 1992 podlegające odliczeniu z tytułu dochodu podlegającego ostatecznemu opodatkowaniu [...] są odliczane do wysokości zysku pozostałego po zastosowaniu art. 76. Odliczenie następuje z uwzględnieniem źródeł tego zysku, w pierwszej kolejności od zysku, do którego kwoty te zostały doliczone”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

14 Cobelfret, spółka mająca swoją siedzibę w Belgii, otrzymywała w latach podatkowych 1992–1998 dywidendy z tytułu udziałów w spółkach mających siedzibę na terytorium wspólnotowym, ponosząc w trakcie kilku tych lat podatkowych straty.

- 15 Na podstawie uregulowania belgijskiego Cobelfret nie mogła ani skorzystać z odliczenia DBI za lata, w których poniosła straty, ani też przenieść na kolejny rok podatkowy niewykorzystanej części odliczenia DBI, w sytuacji gdy zamierzone przez Cobelfret odliczenie RDT było wyższe niż podlegające opodatkowaniu zyski.
- 16 Uznając w związku z tym, że otrzymane dywidendy nie są całkowicie zwolnione z podatku, Cobelfret wniosła odwołania od decyzji o opodatkowaniu z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za lata podatkowe 1992–1998.
- 17 Ponieważ odwołania te zostały oddalone, Cobelfret wystąpiła do rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (sądu pierwszej instancji w Antwerpii), który w wyroku z dnia 16 grudnia 2005 r. stwierdził między innymi, że okoliczność ograniczenia odliczenia DBI do kwoty zysków osiągniętych w trakcie roku podatkowego, które pozostają po zastosowaniu art. 199 WIB 1992, prowadzi do częściowego opodatkowania wypłaconych zysków po stronie Cobelfret, co jest niezgodne z art. 4 ust. 1 dyrektywy 90/435.
- 18 Belgische Staat wniosło apelację od tego wyroku do hof van beroep te Antwerpen (sądu apelacyjnego w Antwerpii). Sąd ten stwierdził, że w celu ustalenia rzeczywistego podlegającego opodatkowaniu wyniku finansowego Cobelfret za sporne lata podatkowe, konieczne jest orzeczenie w przedmiocie bezpośredniego skutku dyrektywy 90/435, a także w przedmiocie ewentualnej niezgodności art. 205 ust. 2 WIB 1992 z tą dyrektywą.

- 19 W tych okolicznościach hof van beroep te Antwerpen postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy uregulowanie takie jak [system DBI], zgodnie z którym odnośne dywidendy podlegają najpierw wliczeniu do podstawy opodatkowania spółki dominującej, a następnie kwoty wypłaconych dywidend podlegają zgodnie z art. 205 ust. 2 [WIB 1992] odliczeniu od podstawy opodatkowania spółki dominującej (do wysokości 95%) jedynie w zakresie, w jakim spółka dominująca osiąga podlegające opodatkowaniu zyski, jest zgodny z art. 4 dyrektywy 90/435 [...], gdy takie ograniczenie odliczenia od dochodu podlegającego ostatecznie opodatkowaniu prowadzi do tego, że spółka dominująca zostanie opodatkowana z tytułu otrzymanych dywidend w późniejszym okresie podatkowym, jeśli nie uzyskała zysków lub uzyskała niewystarczające zyski podlegające opodatkowaniu w okresie podatkowym, w którym dokonano wypłaty dywidend, lub co najmniej do tego, że możliwość odliczenia strat zostanie niesłusznie uznana za wyczerpaną, a co za tym idzie nie będą one mogły już być przeniesione do wysokości kwoty wypłaconych dywidend, które nawet bez uwzględnienia strat podatkowych byłyby zwolnione w wysokości 95% od podatku?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

W przedmiocie dopuszczalności

- 20 Tak jak to wynika z jej art. 1, dyrektywa 90/435 dotyczy wypłaty zysków, które spółki z jednego państwa członkowskiego otrzymują od spółek zależnych z innego państwa członkowskiego. Ponadto art. 2 tej dyrektywy definiuje jej zakres zastosowania w zależności o rodzajów spółek wymienionych w załączniku do tej dyrektywy, podczas gdy jej art. 3 ust. 1 przewiduje minimalny udział, począwszy od którego jedna spółka może zostać uznana za spółkę dominująca, a druga za jej spółkę zależną w rozumieniu dyrektywy 90/435.

- 21 W tym względzie należy ponieść, że sąd krajowy nie wskazał pochodzenia dywidend otrzymanych przez Cobelfret oraz procentu udziałów posiadanych przez nią w spółkach wypłacających.
- 22 Cobelfret twierdzi przed Trybunałem, czemu nie zaprzeczył rząd belgijski, że otrzymała dywidendy od swoich spółek zależnych z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie oraz że jej udział w tych spółkach spełnia przesłanki ustanowione w art. 3 dyrektywy 90/435.
- 23 O ile weryfikacja prawdziwości tych okoliczności faktycznych wymyka się spod oceny Trybunału i należy do sadu krajowego (wyrok z dnia 16 marca 1978 r. w sprawie 104/77 Oehlschläger, Rec. s. 791, pkt 4), to również jedynie do sadu krajowego należy w ramach ustanowionej na mocy art. 234 WE współpracy pomiędzy Trybunałem a sądami krajowymi ocena na podstawie szczególnych okoliczności danej sprawy zarówno tego, czy dla wydania wyroku konieczne jest wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, jak i istotności pytań prejudycjalnych przedstawionych Trybunałowi. (zob. podobnie wyrok z dnia 7 czerwca 2005 r. w sprawie C-17/03 VEMW i in., Zb.Orz.. s. I-4983, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 24 W rzeczywistości bowiem domniemanie istotności związane z pytaniami prejudycjalnymi przedkładanymi przez sądy krajowe może zostać obalone jedynie w wyjątkowych przypadkach, gdy oczywiste jest, że wnioskowana wykładnia przepisów prawa wspólnotowego, o które chodzi w pytaniach, nie ma żadnego związku z realiami bądź przedmiotem sporu w postępowaniu przed sądem krajowym (zob. wyrok z dnia 17 lipca 2008 r. w sprawie C-500/06 Corporación Dermoeástica, Zb.Orz. s. I-5785, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 25 Niemniej jednak w niniejszej w sprawie w sposób oczywisty nie wydaje się, że wykładnia prawa wspólnotowego, o którą wnosi sąd krajowy, pozbawiona jest znaczenia dla

sprawy, a ponadto dopuszczalność wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie została zakwestionowana ani przez Cobelfret, ani przez rząd belgijski, ani też przez Komisję Wspólnot Europejskich.

Co do istoty sprawy

- 26 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy, po pierwsze, wykładni art. 4 ust. 1 dyrektywy 90/435. Po drugie, sąd krajowy uważa za konieczne ustalenie, czy art. 4 ust. 1 dyrektywy 90/435 może mieć bezpośredni skutek. Obydwa te aspekty należy rozpatrywać oddzielnie.

W przedmiocie zakresu art. 4 ust. 1 dyrektywy 90/435

- 27 Przez swoje pytanie sąd krajowy usiłuje zasadniczo ustalić, czy art. 4 ust. 1 dyrektywy 90/435 powinien być interpretowany w ten sposób, że sprzeciwia się on uregulowaniu państwa członkowskiego, które przewiduje, że dywidendy otrzymywane przez spółkę dominującą wliczane są do jej podstawy opodatkowania, w celu ich późniejszego odliczenia do wysokości 95%, o ile po odliczeniu innych zwolnionych zysków w danym okresie podatkowym saldo zysków nadal jest dodatnie.
- 28 Jak to wynika w szczególności z jej motywu trzeciego, dyrektywa 90/435, wprowadzając wspólny system opodatkowania, ma na celu usunięcie każdego rodzaju penalizacji współpracy między spółkami z różnych państw członkowskich na tle współpracy

między spółkami z tego samego państwa członkowskiego, a tym samym ułatwienie konsolidacji spółek na szczeblu wspólnotowym (zob. wyrok z dnia 3 kwietnia 2008 r. w sprawie C-27/07 Banque Fédérative du Crédit Mutuel, Zb.Orz. s. I-2067, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 29 W celu zapewnienia neutralności w aspekcie podatkowym wypłaty zysków przez spółkę zależną z siedzibą w jednym państwie członkowskim, na rzecz spółki dominującej z siedzibą w innym państwie członkowskim, dyrektywa 90/435 zmierza do unikania podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym zysków, to znaczy do unikania sytuacji, w której wypłacone zyski zostaną opodatkowane po raz pierwszy po stronie spółki zależnej i po raz drugi po stronie spółki dominującej (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Banque Fédérative du Crédit Mutuel, pkt 24, 27).
- 30 W tym celu art. 4 ust. 1 dyrektywy przewiduje, że jeśli spółka dominująca otrzymuje jako udziałowiec spółki zależnej dywidendy, państwo członkowskie spółki dominującej powstrzymuje się od opodatkowania tych zysków bądź upoważnia tę spółkę dominującą do odliczenia od kwoty podatku należnego tej części podatku płaconego przez spółkę zależną, która odnosi się do tych zysków, oraz we właściwych przypadkach kwoty podatku pobieranego u źródła dochodu, nałożonego w państwie członkowskim, w którym spółka zależna ma siedzibę, do wysokości odpowiedniego podatku krajowego (ww. wyrok w sprawie Banque Fédérative du Crédit Mutuel, pkt 25).
- 31 Trybunał orzekł już, że art. 4 ust. 1 dyrektywy 90/435 pozostawia w wyraźny sposób państwom członkowskim wybór między systemem zwolnienia a systemem zaliczenia, który po stronie akcjonariusza otrzymującego dywidendy niekoniecznie zawsze prowadzi do tych samych rezultatów (zob. podobnie wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11753, pkt 43, 44).

- 32 Z uwag przedstawionych Trybunałowi przez belgijski rząd wynika, że system, za którym opowiedziało się Królestwo Belgijskie, jest systemem przewidzianym w art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435. Zdaniem tego rządu odliczenie DBI gwarantuje, że żaden podatek nie zostanie pobrany od spółki dominującej z tytułu dywidend otrzymanych przez nią z tytułu jej udziału w jej spółce zależnej.
- 33 Należy podnieść, że obowiązek państwa członkowskiego, które wybrało system przewidziany w art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435 polegający na powstrzymaniu się od opodatkowywania zysków, które spółka dominująca otrzymuje jako wspólnik od swojej spółki zależnej, nie jest uzależniony od żadnego warunku i wyrażony został z jedynym tylko zastrzeżeniem ust. 2 i 3 tego artykułu oraz z zastrzeżeniem przewidzianym w art. 1 ust. 2 tej dyrektywy.
- 34 W szczególności w art. 4 ust. 1 tiret pierwsze nie został przewidziany żaden warunek dotyczący istnienia innych podlegających opodatkowaniu dochodów dla zwolnienia dywidend otrzymanych przez spółkę dominującą.
- 35 Niemniej jednak system DBI, który przewiduje, że dywidendy otrzymane przez spółkę dominującą są wliczane do jej podstawy opodatkowania, a następnie kwota odpowiadająca 95% tych dywidend jest odliczana od tej podstawy tylko, o ile po stronie spółki dominującej występują zyski podlegające opodatkowaniu, skutkuje tym, iż korzyść ta może jej w pełni przysługiwać, jedynie pod warunkiem, iż nie osiągnęła w odniesieniu do innych podlegających opodatkowaniu dochodów, ujemnego wyniku za ten sam okres.
- 36 Tak jak podnosi rzecznik generalny w pkt 23 opinii, państwa członkowskie nie mogą jednostronnie wprowadzać restrykcyjnych środków, takich jak wymóg istnienia zysków

podlegających opodatkowaniu po stronie spółki dominującej, uzależniając w ten sposób możliwość przyznania korzyści przewidzianych przez dyrektywę 90/435 od spełnienia określonych warunków.

37 Ponadto w przypadku gdy spółka dominująca nie osiąga innych podlegających opodatkowaniu dochodów w danym okresie podatkowym, uregulowanie takie jak sporne w postępowaniu przed sądem krajowym prowadzi do obniżenia strat spółki dominującej do wysokości pobranych dywidend.

38 W tym zakresie rząd belgijski przyznaje, że ograniczenie odliczenia DBI ma skutki dla strat spółki dominującej. Niemniej jednak zdaniem tego rządu art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435 nie oznacza, że takie skutki w zakresie strat powinny być zakazane.

39 Otóż należy podnieść, że z akt przedstawionych Trybunałowi wynika zasadniczo, iż belgijskie uregulowanie podatkowe dopuszcza przenoszenie strat na kolejne lata podatkowe. W związku z tym obniżenie strat spółki dominującej, która może skorzystać z tego przeniesienia, do wysokości otrzymanych dywidend ma skutek dla podstawy opodatkowania tej spółki w roku podatkowym następującym po roku, w którym spółka otrzymała dywidendy, o ile jej zyski przewyższają straty podlegające przeniesieniu. W rzeczywistości bowiem w wyniku obniżenia nadających się do przeniesienia strat rzeczona podstawa opodatkowania zostaje powiększona.

40 Z powyższego wynika, że nawet jeżeli dywidendy otrzymane przez spółkę dominującą nie zostaną opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych w roku podatkowym, w którym dywidendy te zostały wypłacone, rzeczona obniżenie strat spółki dominującej może skutkować tym, że owa spółka dominująca zostanie w sposób pośredni opodatkowana o tych dywidend w kolejnych latach podatkowych, kiedy to wynik finansowy spółki będzie dodatni.

- 41 Otóż ten skutek w postaci ograniczenia odliczenia DBI nie jest zgodny ani z treścią, ani z celami, ani też z systemem dyrektywy 90/435.
- 42 Po pierwsze, w przeciwieństwie do tego, co twierdzi rząd belgijski, z zastosowania w art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435 wyrażenia „powstrzymuje się od opodatkowania” w miejsce czasownika „zwalnia”, nie można wnioskować, iż przepis ten dopuszcza tego rodzaju skutek ograniczenia odliczenia DBI dla strat spółki.
- 43 Zgodnie z tym, co podniósł rzecznik generalny w pkt 28 opinii, brak jest w systematyce lub w celach dyrektywy 90/435 czegokolwiek, co pozwalałaby wnosić o istnieniu istotnej różnicy pomiędzy faktem „powstrzymania się” a „zwolnieniem” zysków otrzymanych przez spółkę dominującą, tym bardziej że Trybunał posługiwał się terminem „zwolnienie” zamiennie z terminem obowiązek „powstrzymania się od opodatkowania” w rozumieniu art. 4 ust. 1 (zob. w szczególności wyrok 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 53; ww. wyroki: w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 44, 102; w sprawie *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, pkt 44).
- 44 Po drugie, rząd belgijski zwraca uwagę na to, że system DBI jest zgodny z dyrektywą 90/435, ponieważ traktując w ten sam sposób dywidendy otrzymywane przez spółki zależne mające siedzibę w Belgii oraz dywidendy otrzymywane przez spółki zależne mające siedzibę w innych państwach członkowskich, prowadzi on do osiągnięcia celu ustanowionego w trzecim motywie dyrektywy 90/435, którym jest usunięcie wszelkiego rodzaju penalizacji współpracy pomiędzy spółkami należącymi do różnych państw członkowskich w stosunku do współpracy pomiędzy spółkami będącymi rezydentami tego samego państwa członkowskiego.
- 45 Otóż tak jak to wynika z pkt 39 i 40 niniejszego wyroku, jeżeli spółka dominująca nie osiągnęła innych zysków podlegających opodatkowaniu w okresie, za który otrzymane

zostały dywidendy, system DBI nie pozwala na całkowite osiągnięcie celu uniknięcia podwójnego gospodarczego opodatkowania dywidend, przewidzianego w art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435.

46 W związku z tym nawet jeżeli poprzez stosowanie tego systemu do dywidend wypłacanych zarówno przez spółki zależne będące rezydentami, jak i przez spółki mające siedziby w innych państwach członkowskich Królestwo Belgii zmierza do wyeliminowania wszelkiego rodzaju penalizacji współpracy pomiędzy spółkami z różnych państw członkowskich w stosunku do współpracy pomiędzy spółkami z tego samego państwa członkowskiego, to jednak nie uzasadnia to stosowania systemu, który nie jest zgodny z systemem zapobiegania podwójnemu gospodarczemu opodatkowaniu przewidzianemu w art. 4 ust. 1 tiret pierwsze tej samej dyrektywy.

47 Po trzecie, ponieważ rząd belgijski nie podniósł, że wybrany system jest systemem opodatkowania przewidzianym w art. 4 ust. 1 tiret drugie tej dyrektywy, nie może on powoływać się na fakt, iż ograniczenie odliczenia DBI prowadzi co najmniej o tego samego rezultatu, co system opodatkowania, oraz że nic nie wskazuje na to, że inny system, znajdujący się w tiret pierwsze tego samego ust. 1, powinien prowadzić do korzystniejszego rezultatu niż rezultat systemu przewidzianego w tiret drugie.

48 Niemniej jednak, po pierwsze, co zostało przypomniane w pkt 31 niniejszego wyroku, wybór pomiędzy systemem zwolnienia a systemem zaliczenia niekoniecznie prowadzi do tego samego rezultatu po stronie spółki otrzymującej dywidendy.

49 Po drugie, z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że państwo członkowskie, które nie dokonało transpozycji do swojego porządku prawnego przepisów dyrektywy, nie może powoływać się wobec obywateli Wspólnoty na ograniczenia, które mogłyby zostać wprowadzone na podstawie tych przepisów (zob. podobnie wyrok z dnia 30 marca 2006 r. w sprawie C-184/04 Uudenkaupungin kaupunki, Zb.Orz. s. I-3039, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 50 Podobnie państwo członkowskie, które przy dokonywaniu transpozycji dyrektywy opowiedziało się za jednym z alternatywnych przewidzianych przez nią systemów, nie może powoływać się na skutki lub ograniczenia, które mogłyby wynikać z wdrożenia drugiego systemu.
- 51 Po czwarte, należy podnieść, że odesłania rządu belgijskiego do dyrektywy Rady 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych państw członkowskich (Dz.U. L 225, s. 1) oraz do konwencji modelowej opracowanej przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) są pozbawione znaczenia dla interpretacji art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435.
- 52 W przeciwieństwie do tego, co twierdzi rząd belgijski, z dyrektywy 90/434, a w szczególności z jej art. 6 nie wynika, że art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435 wymaga jedynie, aby dywidendy otrzymywane przez spółkę dominującą z siedzibą w Belgii od spółek zależnych z siedzibą w innych państwach członkowskich były traktowane w taki sam sposób co dywidendy wypłacane przez spółki zależne tej spółki mające siedzibę w Belgii, bez zakazywania skutków dla strat wywołanych przez ograniczenie odliczenia DBI.
- 53 W rzeczywistości bowiem art. 6 dyrektywy 90/434 przewiduje, że w zakresie, w jakim państwo członkowskie stosuje — w przypadku gdy operacje połączenia, podziału, wniesienia aktywów i wymiany akcji zostały dokonane między spółkami z państwa spółki przekazującej — przepisy umożliwiające spółce przejmującej przejęcie strat spółki przekazującej, które nie zostały jeszcze zamortyzowane z punktu widzenia podatkowego, powinno ono rozciągnąć te przepisy na przejęcie takich strat spółki przekazującej przez stałe zakłady spółki przejmującej znajdujące się na jego terytorium. Artykuł ten ma zatem inny zakres przedmiotowy niż art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435. Ponadto w żaden sposób nie odsyła on do tego przepisu.

- 54 Rząd belgijski nie może również powoływać się na brak w konwencji modelowej sporządzonej przez OECD szczegółowych uregulowań dotyczących sposobów, w jaki należy wdrożyć system zwolnień, w wyniku czego jego ustalenie należy do państw członkowskich.
- 55 W tym zakresie wystarczy wskazać, że akt wspólnotowy, taki jak dyrektywa 90/435, powinien być w braku wyraźnego odmiennego postanowienia interpretowany w ramach źródeł prawa wspólnotowego i wspólnotowego porządku prawnego (zob. podobnie wyrok z dnia 9 października 1973 r. w sprawie 12/73 Muras, 12/73, Rec. s. 963, pkt 7).
- 56 W przypadku braku przepisów ujednicających lub harmonizujących na poziomie wspólnotowym to do państw członkowskich, które zachowują kompetencje do określania w sposób jednostronny lub w drodze konwencji kryteriów podziału władztwa podatkowego, w szczególności w celu unikania podwójnego opodatkowania, należy podjęcie środków niezbędnych w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu przy zastosowaniu w szczególności kryteriów podziału stosowanych w międzynarodowej praktyce podatkowej, w tym w modelowych konwencjach wypracowanych przez OECD (zob. podobnie wyrok z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo) Niemniej jednak z sytuacją taką nie mamy do czynienia w niniejszym przypadku.
- 57 Z uwagi na powyższe na przedstawione pytanie należy odpowiedzieć, że art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435 powinien być interpretowany w ten sposób, iż sprzeciwia się on uregulowaniu państwa członkowskiego takiemu jak uregulowanie sporne przed sądem krajowym, które przewiduje, że dywidendy otrzymane przez spółkę dominującą są wliczane do jej postawy opodatkowania, aby następnie zostać od niej odliczone do wysokości 95%, o ile po odliczeniu innych zwolnionych zysków w danym okresie podatkowym nadal istnieje dodatnie saldo zysków.

W przedmiocie bezpośredniej skuteczności art. 4 ust. 1 dyrektywy 90/435

- 58 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału w każdym przypadku, gdy przepisy dyrektywy okazują się, ze względu na swoją treść, bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne, jednostki mają prawo powoływać się na nie przed sądami krajowymi wobec państwa, zarówno gdy nie dokonało ono w terminie transpozycji dyrektywy do prawa krajowego, jak i gdy dokonało transpozycji nieprawidłowo (zob. w szczególności wyroki: z dnia 19 listopada 1991 r. w sprawach połączonych C-6/90 i C-9/90 Francovich i in., Rec. s. I-5357, pkt 11; z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie C-62/00 Marks & Spencer, Rec. s. I-6325, pkt 25; a także z dnia 5 października 2004 r. w sprawach połączonych od C-397/01 do C-403/01 Pfeiffer i in., Zb.Orz. s. I-8835, pkt 103).
- 59 Rząd belgijski podnosi, że wybór pozostawiony państwom członkowskim przez art. 4 ust. 1 dyrektywy 90/435 odnośnie do sposobu traktowania pod względem podatkowym zysków wypłacanych spółce dominującej przez jej spółkę zależną, a także brak precyzji dotyczącej tych sposobów oraz ich zakresu skutkują tym, że przepis ten nie jest bezwarunkowy lub co najmniej tym, iż nie jest on wystarczająco precyzyjny, aby mógł być bezpośrednio skuteczny.
- 60 Zdaniem rządu belgijskiego rzezonny przepis mógłby zostać co najwyżej uznany za bezwarunkowy i wystarczająco precyzyjny w odniesieniu do minimalnego skutku, który jest zagwarantowany poprzez każde wdrożenie dozwolonych przez niego sposobów.
- 61 W tym zakresie z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że przyznane państwom członkowskim uprawnienie do dokonania wyboru spośród różnorodnych środków w celu osiągnięcia rezultatu ustalonego przez dyrektywę, nie wyklucza możliwości powoływania się przez jednostki przed sądami krajowymi na prawa, których treść może zostać wystarczająco precyzyjnie określona na podstawie samych

tylko przepisów dyrektywy (zob. między innymi ww. wyrok w sprawie Francovich i in., pkt 17; wyrok z dnia 17 lipca 2008 r. w sprawie C-226/07 Flughafen Köln przeciwko Bonn, Zb.Orz. s. I-5999, pkt 30).

62 W każdym razie w niniejszej sprawie nie ma konieczności badania tego, czy pomimo wyboru pozostawionego państwom członkowskim przez art. 4 ust. 1 dyrektywy 90/435 można zidentyfikować minimalne prawa przyznane jednostkom na podstawie tego przepisu.

63 Skoro bowiem z akt sprawy wynika, że Królestwo Belgii opowiedziało się za systemem przewidzianym w art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435, to wystarczy zbadać, czy ów przepis jest bezwarunkowy i wystarczająco precyzyjny, aby można się było na niego powołać przed sądami krajowymi.

64 Otóż obowiązek powstrzymania się od opodatkowania zysków wypłacanych przez spółkę zależną spółce dominującej przewidziany w art. 4 ust. 1 tiret pierwsze został sformułowany w sposób jednoznaczny, nie został opatrzony żadnym warunkiem, a jego stosowanie lub skutki nie zostały uzależnione od żadnego innego aktu pochodzącego bądź to od instytucji wspólnotowych, bądź to od państw członkowskich.

65 Z powyższego wynika, że art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435 jest bezwarunkowy i wystarczająco precyzyjny, aby można się było na niego powoływać przed sądami krajowymi.

W przedmiocie wniosku o ograniczenie w czasie skutku wyroków

- 66 W pisemnych uwagach rząd belgijski wnosi do Trybunału, na wypadek gdyby zinterpretował on art. 4 ust. 1 dyrektywy 90/435 w taki sposób, iż sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu, takiemu jak system DBI, o ograniczenie skutków jego wyroku w czasie.
- 67 Na poparcie swego wniosku rząd ten powołuje się na ochronę uzasadnionych oczekiwań, jakie mógł mieć ten rząd, ponieważ Komisja w sposób dorozumiany zaaprobowała system DBI, na nieprecyzyjny zakres stosowania rzeczonoego art. 4 ust. 1, na brak orzecznictwa dotyczącego tej kwestii oraz na wpływ, jaki wyrok mógłby mieć dla belgijskich finansów publicznych, jeżeli orzeczono by, iż system jest niezgodny z dyrektywą 90/435.
- 68 Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że jedynie w wyjątkowych przypadkach Trybunał, stosując ogólną zasadę pewności prawa właściwą wspólnotowemu porządkowi prawnemu, może uznać, że należy ograniczyć ze skutkiem dla wszystkich zainteresowanych możliwość powoływania się na zinterpretowany przez niego przepis celem podważenia stosunków prawnych zawartych w dobrej wierze. Aby tego rodzaju ograniczenie mogło mieć miejsce, winny zostać spełnione dwie istotne przesłanki, mianowicie dobra wiara zainteresowanych i ryzyko poważnych konsekwencji (zob. wyrok z dnia 18 stycznia 2007 r. w sprawie C-313/05 Brzeziński, Zb.Orz. s. I-513, pkt 56 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 69 Niemniej jednak bez potrzeby oceniania argumentów rządu belgijskiego dotyczących ochrony uzasadnionych oczekiwań wystarczy stwierdzić, jak podniósł rzecznik

generalny w pkt 36 swej opinii, że rząd ten w żaden sposób nie próbował w swych pisemnych uwagach lub podczas rozprawy wykazać istnienia ryzyka poważnych konsekwencji gospodarczych.

70 W związku z powyższym nie należy ograniczać w czasie skutków niniejszego wyroku.

W przedmiocie kosztów

71 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 (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 4 ust. 1 tiret pierwsze 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 powinien być interpretowany w ten sposób, iż sprzeciwia się on uregulowaniu państwa członkowskiego takiemu jak uregulowanie sporne przed sądem krajowym, które przewiduje, że dywidendy otrzymane przez spółkę dominującą są wliczane do jej postawy opodatkowania, aby następnie zostać od niej odliczone do wysokości 95%, o ile po odliczeniu innych zwolnionych zysków w danym okresie podatkowym nadal istnieje dodatnie saldo zysków.

Artykuł 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435 jest bezwarunkowy i wystarczająco precyzyjny, aby można się było na niego powoływać przed sądami krajowymi.

Podpisy