



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
z dnia 12 kwietnia 2016 r.¹

Sprawa C-176/15

**Guy Riskin,
Geneviève Timmermans
przeciwko
État belge**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Tribunal de première instance de Liège (sąd pierwszej instancji w Liège, Belgia)]

Przepisy podatkowe — Swobodny przepływ kapitału (art. 63 ust. 1 TFUE) — Krajowy podatek dochodowy — Dochody z dywidend — Zaliczenie zagranicznego podatku pobieranego u źródła — Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania — Mniej korzystne traktowanie udziałów w spółkach z siedzibą w innym państwie członkowskim w porównaniu do udziałów w spółkach z siedzibą w państwie trzecim

I – Wprowadzenie

1. Traktowanie kwestii transgranicznych wypłat dywidend z punktu widzenia podatku dochodowego kilkakrotnie już zajmowało Trybunał. Systemy podatkowe państw członkowskich, a zwłaszcza podejmowane przez nie działania na rzecz zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze prawnym i ekonomicznym, mają po części bardzo złożony charakter i kilkakrotnie popadały w konflikt z podstawowymi swobodami zawartymi w traktacie.

2. Niniejszy belgijski wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy w tym kontekście bardzo prostego pytania: czy państwo członkowskie z punktu widzenia podatku dochodowego ma prawo do korzystniejszego traktowania inwestycji w spółki państwa trzeciego w stosunku do inwestycji w spółki innych państw członkowskich? Trybunał, biorąc pod uwagę belgijskie uregulowania prawne odnoszące się do zaliczania zagranicznego podatku od dywidend, pobieranego u źródła, będzie miał tu do wyjaśnienia dwie kwestie. Po pierwsze powstaje tu zasadnicze pytanie, czy mniej korzystne traktowanie inwestycji w innych państwach członkowskich, pozostające tylko w związku z państwami trzecimi, lecz nie z inwestycjami krajowymi, w ogóle jest w stanie ograniczyć swobodny przepływ kapitału. Jeśli zaistnieje taka sytuacja, to po drugie – czy w konstelacji, która nie była jeszcze rozpatrywana przez Trybunał, należy rozważać usprawiedliwiający wpływ umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

¹ — Język oryginału: niemiecki.

II – Ramy prawne

Prawo Unii

3. Artykuł 4 ust. 3 TUE² stanowi:

„3. Zgodnie z zasadą lojalnej współpracy Unia i państwa członkowskie wzajemnie się szanują i udzielają sobie wzajemnego wsparcia w wykonywaniu zadań wynikających z Traktatów.

[...]”.

4. Artykuł 49 TFUE³ przewiduje następujące prawo przedsiębiorczości:

„Ograniczenia swobody przedsiębiorczości obywateli jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego są zakazane w ramach poniższych postanowień. Zakaz ten obejmuje również ograniczenia w tworzeniu agencji, oddziałów lub filii przez obywateli danego państwa członkowskiego, ustanowionych na terytorium innego państwa członkowskiego.

[...]”.

5. Artykuł 56 TFUE reguluje w kwestii usług:

„W ramach poniższych postanowień ograniczenia w swobodnym świadczeniu usług wewnątrz Unii są zakazane w odniesieniu do obywateli państw członkowskich mających swe przedsiębiorstwo w państwie członkowskim innym niż państwo odbiorcy świadczenia.

[...]”.

6. Artykuł 58 TFUE zawiera dodatkowe postanowienia dotyczące usług w dziedzinie transportu, banków i ubezpieczeń.

7. Artykuł 63 ust. 1 TFUE reguluje w kwestii przepływu kapitału:

„1. W ramach postanowień niniejszego rozdziału zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi”.

Prawo międzynarodowe

8. Królestwo Belgii i Rzeczpospolita Polska zawarły w dniu 20 sierpnia 2001 r. w Warszawie umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania (zwaną dalej „umową belgijsko-polską”).

9. Artykuł 10 umowy belgijsko-polskiej w kwestii dochodów z dywidend stanowi:

„1. Dywidendy wypłacane przez spółkę mającą siedzibę w Umawiającym się Państwie osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim Umawiającym się Państwie mogą być opodatkowane w tym drugim Państwie.

2 — Traktat o Unii Europejskiej (Dz.U. 2012, C 326, s. 13).

3 — Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. 2012, C 326, s. 47).

2. Jednakże dywidendy te mogą zostać opodatkowane także w Umawiającym się Państwie, w którym spółka wypłacająca dywidendy ma swoją siedzibę, i zgodnie z prawem tego Państwa, [...]”.

10. W celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu art. 23 umowy belgijsko-polskiej zawiera następującą regulację:

„1. W przypadku Belgii podwójnego opodatkowania unika się w następujący sposób:

[...]

b) Z zastrzeżeniem ustawodawstwa belgijskiego dotyczącego zaliczania na poczet podatku belgijskiego podatków zapłaconych za granicą, jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Belgii, uzyskuje części dochodu, które są włączone do jej ogólnego dochodu podlegającego podatkowi belgijskiemu, na które składają się dywidendy [...], to podatek polski pobrany od tych dochodów jest zaliczany na poczet podatku belgijskiego należnego od tych dochodów.

[...]”.

Prawo krajowe

11. W Królestwie Belgii dochody osób fizycznych podlegają opodatkowaniu. Dotyczy ono wszystkich osób zamieszkałych w Królestwie niezależnie od tego, czy dochody zostaną uzyskane w kraju czy za granicą.

12. Artykuł 285 Code des impôts sur les revenu 1992 (kodeksu podatków dochodowych z 1992 r., zwanego dalej „CIR 92”) stanowi:

„W odniesieniu do dochodów z kapitału [...] ryczałtowa kwota podatku zagranicznego zostaje zaliczona na poczet podatku, o ile dochody te podlegały za granicą analogicznemu opodatkowaniu [...] i o ile kapitał ten [...] wykorzystywany jest w Belgii do wykonywania działalności zawodowej [...]”.

13. Artykuł 286 C.I.R 92 w brzmieniu mającym zastosowanie w postępowaniu głównym zawiera następujące uzupełnienie:

„Ryczałtowa kwota zagranicznego podatku wynosi piętnaście osiemdziesiątych piątych dochodu netto [...]

[...]”.

III – Postępowanie główne

14. Przedmiotem postępowania głównego jest podatek dochodowy Guya Riskina i Geneviève Timmermans (zwanymi dalej „podatnikami”) za rok 2010.

15. Podatnicy posiadali udziały w mającej siedzibę w Polsce spółce „Auto Truck Centrum”. Od tej spółki otrzymali dywidendę w wysokości w przeliczeniu około 15 000 EUR, od której w Rzeczypospolitej Polskiej został pobrany podatek.

16. Podatnikom odmówiono zaliczenia polskiego podatku na poczet ich belgijskiego podatku dochodowego zgodnie z art. 285 C.I.R 92, ponieważ nie wykorzystywali swoich udziałów do wykonywania działalności zawodowej w Belgii. Podatnicy zaskarżyli to uzasadniając, że są dyskryminowani z punktu widzenia prawa Unii, bowiem podatnicy mający udziały w spółkach, mających siedzibę w niektórych państwach trzecich, a nie w Polsce, mają możliwość zaliczenia podatku zagranicznego także w takim, jak dotyczący ich, przypadku.

IV – Postępowanie przed Trybunałem

17. W tym kontekście Tribunal de première instance de Liège (sąd pierwszej instancji w Liège, Belgia) w dniu 20 kwietnia 2015 r. przedłożył Trybunałowi następujące pytania:

- „1) Czy wynikająca z art. 285 Code des impôts sur les revenus 1992 (kodeksu podatków dochodowych 1992) zasada prawa, uznająca w sposób milczący podwójne opodatkowanie dywidend zagranicznych w odniesieniu do osoby fizycznej będącej rezydentem Belgii, jest zgodna z zasadami prawa wspólnotowego określonymi w art. 63 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej w związku z art. 4 Traktatu o Unii Europejskiej, w zakresie w jakim zezwala ona Belgii na uprzywilejowanie według swego uznania – zgodnie z przepisami prawa belgijskiego, do których odsyła zawarta przez Belgię umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, a mianowicie w zakresie w jakim odsyła ona do art. 285, który określa warunki zaliczenia lub do art. 286, który określa wyłącznie wysokość zaliczenia ryczałtowej kwoty podatku – inwestycji w państwach trzecich (Stany Zjednoczone), ze szkodą dla inwestycji, które mogłyby zostać zrealizowane w państwach członkowskich Unii Europejskiej (Polska)?
- 2) Czy w zakresie w jakim art. 285 Code des impôts sur les revenus 1992 uzależnia możliwość zaliczenia podatku zagranicznego na poczet podatku belgijskiego od warunku, że kapitał i ruchomości, które stanowią źródło dochodów są przeznaczone do prowadzenia działalności zawodowej w Belgii, artykuł ten nie jest sprzeczny z art. 49, 56 i 58 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej?”.

18. W kwestii tych pytań podatnicy, Królestwo Belgii, Republika Federalna Niemiec, Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej oraz Komisja Europejska przedstawili w postępowaniu przed Trybunałem uwagi na piśmie.

V – Ocena prawna

19. Sąd odsyłający w związku z tymi dwoma pytaniami chce przede wszystkim dowiedzieć się, czy taka jak belgijska regulacja prawna w sprawie zaliczania zagranicznego podatku od dywidend, pobieranego u źródła, z różnych punktów widzenia zgodna jest ze swobodami podstawowymi. Pytanie pierwsze dotyczy przy tym różnego sposobu zaliczania w zależności od sposobu pobierania podatku u źródła w Polsce, czy też w państwie trzecim. Pytanie drugie w świetle uzasadnienia postanowienia odsyłającego należy rozumieć tak, że dotyczy ono różnego sposobu zaliczania w zależności od tego, czy działalność zawodowa, do której przyporządkowany jest udział, wykonywana jest w kraju, czy w innym państwie członkowskim.

A – Dopuszczalność

20. W pierwszej kolejności należy przeanalizować dopuszczalność obu pytań prejudycjalnych. Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem Trybunał może odmówić udzielenia odpowiedzi na pytanie prejudycjalne, gdy jest oczywiste, że wykładnia prawa Unii, o którą się zwrócono, najwyraźniej nie ma znaczenia dla rozstrzygnięcia bądź gdy Trybunał nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezbędnymi do udzielenia użytecznej odpowiedzi na pytania, które zostały

mu postawione⁴.

1. Dopuszczalność pierwszego pytania prejudycjalnego

21. Po pierwsze w kwestii informacji prawnych, koniecznych dla udzielenia odpowiedzi na pierwsze pytanie prejudycjalne, sąd odsyłający nie przedstawia dokładnych okoliczności prawnych nierównego traktowania inwestycji w Polsce i w państwach trzecich. Postanowienie odsyłające ani nie podaje treści umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, zawartych przez Królestwo Belgii z państwami trzecimi, ani nie opisuje wpływu tych umów na prawo belgijskie mające zastosowanie w postępowaniu głównym.

22. Uwzględnić także należy, że w postanowieniu odsyłającym jako jedyne państwo trzecie, gdzie przy podatku od dywidend pobieranym u źródła, zgodnie z ustaleniami sądu odsyłającego, mogłaby istnieć dalej idąca możliwość zaliczenia niż w przypadku polskiego podatku pobieranego u źródła, wymienione są Stany Zjednoczone (Ameryki). Tak podatnicy, jak i Królestwo Belgii w trakcie postępowania przed Trybunałem w sposób wystarczający zaprzeczyli temu, że w tej mierze następuje nierówne traktowanie. To nie umowa Królestwa Belgii o unikaniu podwójnego opodatkowania ze Stanami Zjednoczonymi, lecz m. in. taka umowa z Japonią zawiera korzystniejszą zasadę zaliczania niż mająca zastosowanie w postępowaniu głównym umowa belgijsko-polska.

23. Także dane sądu odsyłającego odnośnie do okoliczności faktycznych są na tyle niepełne, że nie zawierają informacji o wielkości udziału podatników w polskiej spółce. Ponieważ jednak art. 285 C.I.R 92 wydaje się obowiązywać niezależnie od wielkości udziałów, to udziały podatników w polskiej spółce decydują o kwestii, którą z podstawowych swobód należy tu zastosować⁵.

24. Mimo tego braku jasności co do ram faktycznych i prawnych pierwszego pytania prejudycjalnego posiadane informacje są wystarczające, by udzielić na nie odpowiedzi. Niezbędne jest tu jednak uwzględnienie dwóch założeń, które sąd odsyłający w postępowaniu głównym musi ewentualnie także poddać weryfikacji.

25. Po pierwsze, należy przyjąć założenie, że istnieje przynajmniej jedno państwo trzecie (zwane dalej „państwem trzecim”), którego podatek pobierany u źródła w niniejszym przypadku byłby zaliczony na poczet podatku belgijskiego, jeśli spółka zamiast w Polsce miałaby siedzibę w państwie trzecim. Następnie należy także przyjąć, że to zaliczenie następuje na podstawie stosownego zobowiązania Królestwa Belgii wynikającego z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej z państwem trzecim.

26. Po drugie na podstawie wnioskowanej przez sąd odsyłający wykładni art. 63 TFUE należy zakładać, że podatnicy nie mieli w polskiej spółce takiego udziału, który umożliwiłby im wywieranie rzeczywistego wpływu na jej decyzje i kierunki jej działań. W takim przypadku podatnicy byłiby bowiem chronieni wyłącznie na podstawie wynikającej z art. 49 TFUE swobody przedsiębiorczości⁶.

27. W świetle powyższych ustaleń pierwsze pytanie prejudycjalne jest dopuszczalne.

4 — Zobacz np. wyroki: Kachelmann (C-322/98, EU:C:2000:495, pkt 17); Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, pkt 44); Pujante Rivera (C-422/14, EU:C:2015:743, pkt 20).

5 — Zobacz np. wyrok X (C-686/13, EU:C:2015:375, pkt 16–23).

6 — Zobacz np. wyrok X (C-686/13, EU:C:2015:375, pkt 23–25).

2. Dopuszczalność drugiego pytania prejudycjalnego

28. Natomiast drugie pytanie prejudycjalne – w takiej formie, jak należy je rozumieć w świetle uzasadnienia postanowienia odsyłającego – jest niedopuszczalne, gdyż na podstawie informacji sądu odsyłającego odnośnie do okoliczności faktycznych nie ma ono najwyraźniej znaczenia dla rozstrzygnięcia.

29. To, czy prawo Unii wymaga, by zaliczenie polskiego podatku pobieranego u źródła stosownie do art. 285 C.I.R 92 mogło być zapewnione także wówczas, gdy działalność zawodowa, której powinny być przyporządkowane udziały, wykonywana jest w innym państwie członkowskim, zamiast w Belgii, nie ma znaczenia dla rozstrzygnięcia sporu głównego. Z postanowienia odsyłającego nie wynika bowiem, że podatnicy wykorzystywali sporne udziały do wykonywania działalności zawodowej, czy to w kraju, czy też za granicą. Podatnicy stwierdzili w postępowaniu przed Trybunałem coś wręcz przeciwnego.

B – Udzielenie odpowiedzi na pierwsze pytanie prejudycjalne

30. Sąd odsyłający w związku z jedynym dopuszczalnym pytaniem prejudycjalnym chce zasadniczo dowiedzieć się, czy zgodna ze swobodnym przepływem kapitału jest krajowa regulacja prawna taka jak w niniejszej sprawie, która wprowadzie przewiduje generalne zaliczenie zagranicznego podatku od dywidend pobieranego u źródła, gdy spółka dokonująca wypłat ma siedzibę w państwie trzecim, lecz nie przewiduje takiego zaliczenia, gdy ma ona siedzibę w innym państwie członkowskim, w tym szczególnie w Polsce.

1. Ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału

31. W tym aspekcie w pierwszej kolejności należy przeanalizować kwestię ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału. Artykuł 63 ust. 1 TFUE zakazuje m. in. stosowania wszelkich środków, które mogą zniechęcić osoby mające miejsce zamieszkania lub siedzibę w danym państwie członkowskim do dokonywania inwestycji w innych państwach⁷.

32. To, czy odmowa zaliczenia polskiego podatku od dywidend pobieranego u źródła, *jako takiego* – a więc niezależnie od porównania z możliwościami zaliczenia go w przypadku państwa trzeciego – stanowi ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału, nie jest przedmiotem pytania prejudycjalnego. W tej kwestii Trybunał orzekł już, iż podwójne opodatkowanie dywidend w wymiarze prawnym co do zasady nie stanowi naruszenia jednej ze swobód podstawowych, jako że jest ono następstwem równoległego skorzystania z kompetencji podatkowych przez różne państwa członkowskie⁸. Żadne z zainteresowanych państw członkowskich nie jest zatem jako takie odpowiedzialne za niekorzyść wynikającą z podwójnego opodatkowania w wymiarze prawnym. Stosownie do orzecznictwa swobody podstawowe nie mogą więc co do zasady zobowiązywać państwa członkowskiego udziałowca do zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze prawnym, na przykład poprzez zaliczenie podatku, pobieranego u źródła w innym państwie członkowskim, na poczet własnego podatku⁹. Królestwo Belgii ma zatem w niniejszej sprawie w zasadzie swobodę w kwestii zaliczenia, lub nie, polskiego podatku pobieranego u źródła.

7 — Zobacz np. wyrok Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

8 — Wyrok Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen (C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, pkt 167–169 i przytoczone tam orzecznictwo).

9 — Zobacz wyroki Kerckhaert i Morres (C-513/04, EU:C:2006:713); Block (C-67/08, EU:C:2009:92, pkt 31); Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen (C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, pkt 170, 171 i przytoczone tam orzecznictwo).

33. Od tego uprawnienia państw członkowskich do podwójnego opodatkowania w wymiarze prawnym należy jednak odróżnić kwestię, czy Królestwo Belgii może w zgodzie z zasadą swobody przepływu kapitału zastrzec dla udziałowców spółek z określonych państw generalne zaliczenie podatku od dywidend pobranego u źródła w innym państwie. Wynikająca z powyższego niekorzystna dla innych udziałowców sytuacja nie jest bowiem skutkiem równoległego wykonywania kompetencji podatkowych przez różne państwa członkowskie, lecz wynika tylko z decyzji Królestwa Belgii, by różnie traktować zaliczanie podatku od dywidend pobieranego u źródła w zależności od państwa, w którym jest on pobierany¹⁰, bowiem art. 23 ust. 1 lit. b) umowy belgijsko-polskiej pozostawia prawo belgijskiemu określenie zakresu zaliczania polskiego podatku pobieranego u źródła.

34. W tym względzie w niniejszym przypadku ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału można byłoby jednak stwierdzić tylko wtedy, gdyby art. 63 ust. 1 TFUE w ogóle zakazywał różnego traktowania inwestycji w państwie członkowskim z jednej strony i państwie trzecim z drugiej, ponieważ ta regulacja zabrania w pierwszej kolejności korzystniejszego traktowania dywidend *krajowych* w stosunku do dywidend spółek mających siedzibę w innym państwie członkowskim¹¹ lub w państwie trzecim¹².

35. W kwestii istotności nierównego traktowania dywidend z różnych państw Trybunał dokonał dotychczas stwierdzeń dwojakiego rodzaju. Z jednej strony art. 63 ust. 1 TFUE z zasady zakazuje różnego traktowania dywidend z różnych *państw członkowskich*¹³. Z drugiej strony różne traktowanie dochodów z różnych *państw trzecich* nie narusza swobody przepływu kapitału¹⁴. Szczególna sytuacja państw trzecich, będących stronami porozumienia EOG, nie jest przedmiotem rozważań w niniejszej sprawie.

36. To rozróżnienie da się wyjaśnić tylko w ten sposób, że przepływy kapitału pomiędzy państwami członkowskimi w ramach art. 63 ust. 1 TFUE są bardziej chronione niż przepływy kapitału z państwami trzecimi. Przepływy kapitału z państwem trzecim są chronione tylko w takim zakresie, w jakim miałyby być traktowane mniej korzystnie w stosunku do krajowych przepływów kapitału. Natomiast przepływy kapitału z innym państwem członkowskim chronione są ponadto także przed istnieniem w innych państwach członkowskich korzystniejszych warunków dla inwestycji.

37. Z tego różnego zakresu ochrony dla inwestycji z jednej strony w innych państwach członkowskich i w państwach trzecich z drugiej, zapewnianego przez art. 63 ust. 1 TFUE, wynika w sposób niemal oczywisty, że mniej korzystne traktowanie dywidend z innego państwa członkowskiego w stosunku do dywidend z państwa trzeciego stanowi także ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału. Bowiem jeśli zgodnie z orzecznictwem już samo ograniczanie przepływu kapitału z innym państwem członkowskim w stosunku do przepływu kapitału z kolejnym państwem członkowskim jest co do zasady zabronione, to to samo musi obowiązywać zwłaszcza wówczas, gdy istnieje ograniczenie w stosunku do przepływu kapitału z państwem trzecim, któremu art. 63 ust. 1 TFUE zapewnia przecież tylko stosunkowo słabszą ochronę.

10 — Zobacz też podobnie wyroki Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, pkt 54); Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, pkt 57).

11 — Zobacz między innymi wyroki Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, pkt 20); Meilicke i in. (C-292/04, EU:C:2007:132, pkt 22); Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, pkt 38).

12 — Zobacz np. wyrok Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen (C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, pkt 48).

13 — Zobacz wyrok Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, pkt 56); zob. również podobnie wyroki: D. (C-376/03, EU:C:2005:424, pkt 53–63); Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, pkt 82, 83).

14 — Wyrok Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen (C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, pkt 48).

38. Z tym punktem widzenia nie pozostaje w sprzeczności to, że zgodnie z orzecznictwem ogólny zakaz dyskryminacji ze względu na przynależność państwową (obecnie art. 18 TFUE), w związku z jego ograniczonym zakresem zastosowania, nie jest co do zasady sprzeczny z mniej korzystnym traktowaniem obywateli państw członkowskich w stosunku do obywateli państw trzecich¹⁵. Zakres zastosowania rozpatrywanej tu swobody przepływu kapitału jest bowiem szerszy. Zgodnie z art. 63 ust. 1 TFUE dotyczy ona przepływu kapitału nie tylko między państwami członkowskimi, lecz także między państwami członkowskimi a państwami trzecimi.

39. Ponieważ w niniejszej sprawie zaliczenie pobranego w Rzeczypospolitej Polskiej u źródła podatku od dywidend nie jest możliwe, podczas gdy nastąpiłoby to, gdyby spółka miała siedzibę w państwie trzecim, niniejsza regulacja stanowi więc ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału.

2. Uzasadnienie ograniczenia

40. Według orzecznictwa ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału można uznać za zgodne z art. 63 ust. 1 TFUE, gdy istnieje wystarczający powód dla takiego nierównego traktowania. Należy to założyć, jeśli odmienne traktowanie albo dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, albo jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego¹⁶.

41. W tym aspekcie w niniejszej sprawie istotne jest więc, że Królestwo Belgii podjęło decyzję, by w różny sposób traktować zaliczanie zagranicznego podatku pobieranego u źródła, w zależności od pobierającego go państwa w kontekście różnych zobowiązań, wynikających z umów międzynarodowych. Podczas gdy belgijsko-polska umowa pozostawia mu decyzję, czy w niniejszej sprawie zaliczyć polski podatek pobrany u źródła, to w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania z państwem trzecim zawarte jest zobowiązanie do zaliczenia podatku pobranego u źródła w tym państwie trzecim¹⁷.

42. Trybunał w wyroku w sprawie D. stwierdził już, że nierezydenci przebywający w różnych państwach członkowskich mogą być różnie traktowani przez przyjmujące państwo członkowskie, w którym dokonują inwestycji kapitałowej, jeśli korzystniejsze traktowanie w kwestii wymiaru podatku wynika z dwustronnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Takiego korzystniejszego traktowania, które jednak jest możliwe tylko w przypadku podatników będących rezydentami w tym państwie członkowskim, które jest stroną umowy, nie da się bowiem oddzielić od pozostałych postanowień umowy, lecz stanowi ono jej integralną część, przyczyniającą się do jej ogólnej równowagi¹⁸.

43. W niniejszej sprawie nie chodzi jednak wprawdzie o ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału przez przyjmujące państwo członkowskie, lecz przez państwo członkowskie pochodzenia inwestycji kapitałowej, gdyż Królestwo Belgii różnie traktuje rezydentów w zależności od miejsca dokonania przez nich ich inwestycji kapitałowej. Decyzję Trybunału w wyroku w sprawie D. można jednak przenieść na tę sprawę, ponieważ także tu nie da się oddzielić różnych regulacji w kwestii zaliczenia podatku pobieranego u źródła w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania z danym przyjmującym państwem członkowskim inwestycji kapitałowej od pozostałych regulacji tych umów. Niezależnie od powyższego ta sytuacja dotyczy w takim samym stopniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych z państwami członkowskimi, jak też umów zawartych z państwami trzecimi.

15 — Wyrok *Vatsouras i Koupatantze* (C-22/08 i C-23/08, EU:C:2009:344, pkt 52).

16 — Zobacz np. wyroki: *Komisja/Belgia* (C-387/11, EU:C:2012:670, pkt 45); *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, pkt 36); *Miljoen i in.* (C-10/14, C-14/14 i C-17/14, EU:C:2015:608, pkt 64).

17 — Zobacz pkt 25 powyżej.

18 — Wyrok *D.* (C-376/03, EU:C:2005:424, pkt 61, 62); zob. także w kontekście swobody przedsiębiorczości wyrok *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773, pkt 88).

44. Tym samym swoboda przepływu kapitału generalnie nie może zobowiązywać państwa członkowskiego do udzielania ulg podatkowych, do których nie zobowiązało się ono w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania w ramach ogólnego wyrównania nakładających się kompetencji podatkowych państw-stron umowy także w sytuacjach, które nie wynikają z tej umowy ani z jego innych zobowiązań. Fakt, że można to stwierdzić w przypadku swobody przepływu kapitału w tej ogólnej formie, wynika również z okoliczności, iż art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE – jeśli nawet tylko w ramach zobowiązań z ustępu 3 tego postanowienia i przepisów, które w związku z nim wydano¹⁹ – wyraźnie pozwala państwom członkowskim na różne traktowanie podatników o różnych miejscach zamieszkania lub dokonania ich inwestycji kapitałowej.

45. W związku z tą stosunkowo niewielką wagą swobody przepływu kapitału w prawie podatkowym²⁰ w niniejszej sprawie – podobnie jak w wyroku w sprawie D. – nie jest potrzebne zbadanie proporcjonalności nierównego traktowania na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania²¹, która w innych przypadkach stanowi przesłankę uzasadnienia ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału²². Tak samo obowiązek lojalności, zgodnie z art. 4 ust. 3 akapit pierwszy TUE istniejący między państwami członkowskimi, o którym powinien wspomnieć sąd odsyłający w swoim pytaniu prejudycjalnym, nie uzasadnia stosowania zasady największego uprzywilejowania w odniesieniu do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, zawartych przez państwa członkowskie z państwami trzecimi.

46. Jednakże należy podkreślić, że umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie są dla państw członkowskich przepustką do traktowania miejsc inwestycji kapitałowych w ramach Unii Europejskiej gorzej niż takich miejsc poza Unią. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem państwa członkowskie mogą bowiem wprowadzić w ramach umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dokonać rozdziału swoich kompetencji podatkowych, lecz w ramach wykonywania podzielonej w ten sposób kompetencji podatkowej są jednak zobowiązane do przestrzegania zarówno zasady równego traktowania, jak też swobód podstawowych²³. Gdyby więc w takiej sprawie jak niniejsza obie właściwe umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania pozostawiały Królestwu Belgii wybór co do różnorodnego zaliczenia zagranicznych podatków pobieranych u źródła na poczet podatku belgijskiego – to w razie braku innego uzasadnienia – stanowiłoby to naruszenie zasady swobody przepływu kapitału.

47. Ponieważ jednak w niniejszym przypadku Królestwo Belgii na podstawie umowy jest *zobowiązane* wobec państwa trzeciego do zapewnienia generalnego zaliczania podatku od dywidend pobieranego u źródła²⁴, istniejące ograniczenie swobody przepływu kapitału jest uzasadnione.

VI – Wnioski

48. Tym samym na jedyne dopuszczalne pierwsze pytanie prejudycjalne Tribunal de première instance de Liège (sądu pierwszej instancji w Liège, Belgia) należy udzielić następującej odpowiedzi:

Artykuł 63 ust. 1 TFUE nie sprzeciwia się regulacji krajowej, zgodnie z którą z uwagi na zobowiązanie wynikające z zawartej z państwem trzecim umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, podatek od dywidend mających tam swą siedzibę spółek, pobierany u źródła w tym państwie, jest generalnie zaliczany na poczet podatku pobieranego w kraju w odniesieniu do tych dywidend od udziałowców

19 — Zobacz np. wyrok Miljoen i in. (C-10/14, C-14/14 i C-17/14, EU:C:2015:608, pkt 62–64 i przytoczone tam orzecznictwo).

20 — Zobacz w tym zakresie także moją opinię w sprawie Q (C-133/13, EU:C:2014:2255, pkt 48).

21 — Zobacz wyrok D. (C-376/03, EU:C:2005:424, pkt 58–63), jednakże bez odniesienia się do art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE; zob. natomiast wyrok Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, pkt 87), w którym Trybunał w ramach swobody przedsiębiorczości dokonuje również zbadania proporcjonalności.

22 — Zobacz np. wyrok Komisja/Niemcy (C-211/13, EU:C:2014:2148, pkt 47).

23 — Zobacz m.in. wyroki: de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, pkt 93, 94); Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, pkt 50, 51); Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766, pkt 37).

24 — Zobacz pkt 25 powyżej.

będących rezydentami, podczas gdy takie zaliczenie w odniesieniu do dywidend wypłacanych przez spółki mające siedzibę w innym państwie członkowskim uzależnione jest od spełnienia dalszych przesłanek.