



Zbiór Orzeczeń

Sprawa C-68/15

X przeciwko Ministerraad

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Grondwettelijk Hof)

Odesłanie prejudycjalne – Swoboda przedsiębiorczości – Dyrektywa o spółkach dominujących i spółkach zależnych – Przepisy podatkowe – Podatek dochodowy od osób prawnych – Wyplata dywidend – Pobranie podatku u źródła – Podwójne opodatkowanie – *Fairness tax*

Streszczenie – wyrok Trybunału (pierwsza izba) z dnia 17 maja 2017 r.

1. *Swobodny przepływ osób – Swoboda przedsiębiorczości – Przepisy podatkowe – Podatek dochodowy od osób prawnych – Wyplata dywidend – Pobieranie „Fairness tax „ zarówno od spółki niebędącej rezydentem jak i będącej rezydentem, przy wypłacie nieopodatkowanych dywidend – Dopuszczalność – Przesłanka – Brak mniej korzystnego traktowania spółki niebędącej rezydentem w stosunku do spółki będącej rezydentem – Ustalenie spoczywające na sądzie krajowym*

(art. 49 TFUE, 54 TFUE)

2. *Zbliżanie ustawodawstw – Wspólny system opodatkowania stosowany w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich – Dyrektywa 2011/96/UE – Wyłączenie z poboru podatku u źródła w państwie członkowskim spółki zależnej wypłaty zysków na rzecz jej spółki dominującej – Pobranie podatku u źródła – Pojęcie – Pobieranie „Fairness tax „ zarówno od spółki niebędącej rezydentem jak i będącej rezydentem, przy wypłacie nieopodatkowanych dywidend – Opodatkowanie spółki wypłacającej a nie posiadacza udziałów czy akcji – Wykluczenie*

(dyrektywa Rady 2011/96, art. 5)

3. *Zbliżanie ustawodawstw – Wspólny system opodatkowania stosowany w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich – Dyrektywa 2011/96 – Zapobieganie podwójnemu gospodarczemu opodatkowaniu – Pobieranie „Fairness tax „ zarówno od spółki niebędącej rezydentem jak i będącej rezydentem, przy wypłacie nieopodatkowanych dywidend – Opodatkowanie zysków otrzymanych przez spółkę dominującą od jej spółki zależnej przy wypłacie tych zysków – Opodatkowanie przekraczające próg 5% przewidziany w dyrektywie 2011/96, przy wypłacie mającej miejsce po roku ich otrzymania – Niedopuszczalność*

[dyrektywa Rady 2011/96, art. 4 ust. 1 lit. a), ust. 3]

1. Swobodę przedsiębiorczości należy interpretować w ten sposób, że nie stoi ona na przeszkodzie przepisom prawa podatkowego danego państwa członkowskiego takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, na mocy których zarówno spółka niebędąca rezydentem prowadząca działalność gospodarczą w tym państwie członkowskim za pośrednictwem stałego zakładu, jak i spółka będąca rezydentem, w tym będąca rezydentem spółka zależna spółki niebędącej rezydentem, podlegają opodatkowaniu podatkiem takim jak *fairness tax*, jeżeli spółki te wypłacają dywidendy, które – ze względu na zastosowanie pewnych korzyści podatkowych przewidzianych przez krajowy system podatkowy – nie znajdują się w ich końcowym wyniku podlegającym opodatkowaniu, pod warunkiem że sposób określenia podstawy opodatkowania tym podatkiem nie prowadzi w rzeczywistości do traktowania owej spółki niebędącej rezydentem w sposób mniej korzystny niż spółki będącej rezydentem, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

W ramach tego badania sąd odsyłający musi uwzględnić fakt, iż rozpatrywane w postępowaniu głównym przepisy prawa podatkowego mają na celu opodatkowanie wypłaconych zysków objętych belgijską kompetencją podatkową, ale co do których to państwo członkowskie – ze względu na zastosowanie pewnych korzyści podatkowych przewidzianych w krajowym systemie podatkowym – nie wykonało tej kompetencji podatkowej. W konsekwencji w sytuacji, w której sposób obliczania podstawy opodatkowania spółki niebędącej rezydentem prowadziłby do tego, że spółka ta byłaby opodatkowana nawet z tytułu zysków nieobjętych kompetencją podatkową tego państwa członkowskiego, rzeczona spółka niebędąca rezydentem podlegałaby traktowaniu mniej korzystnemu niż traktowanie spółki będącej rezydentem.

(zob. pkt 48, 61; pkt 1 sentencji)

2. Artykuł 5 dyrektywy Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisom prawa podatkowego danego państwa członkowskiego takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które przewidują podatek taki jak *fairness tax*, którego opodatkowaniu podlegają spółki niebędące rezydentami prowadzące działalność gospodarczą w tym państwie członkowskim za pośrednictwem stałego zakładu, a także spółki będące rezydentami, w tym będąca rezydentem spółka zależna spółki niebędącej rezydentem, jeżeli spółki te wypłacają dywidendy, które – ze względu na zastosowanie pewnych korzyści podatkowych przewidzianych przez krajowy system podatkowy – nie znajdują się w ich końcowym wyniku podlegającym opodatkowaniu.

Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że aby móc zakwalifikować dany podatek jako podatek pobierany u źródła w rozumieniu art. 5 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych, muszą zostać spełnione trzy kumulatywne kryteria. Po pierwsze, podatek musi zostać pobrany w państwie, w którym dywidendy zostały wypłacone, a zdarzeniem powodującym powstanie zobowiązania podatkowego w ramach tego podatku musi być wypłata dywidend lub jakiegokolwiek innego dochodu z tytułu udziałów lub akcji, po drugie, podstawą opodatkowania jest dochód z tytułu tych udziałów lub akcji, po trzecie, podatnik jest posiadaczem tychże udziałów lub akcji (zob. analogicznie wyrok z dnia 24 czerwca 2010 r., P. Ferrero e C. i General Beverage Europe, C-338/08 i C-339/08, EU:C:2010:364, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

Niemniej jednak w zakresie, w jakim podatnik podatku takiego jak *fairness tax* nie jest posiadaczem udziałów czy akcji, lecz jest spółką wypłacającą, przesłanka trzecia nie jest spełniona.

(zob. pkt 63, 65, 68; pkt 2 sentencji)

3. Artykuł 4 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2011/96 w związku z art. 4 ust. 3 wskazanej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że przepis ów stoi na przeszkodzie krajowym przepisom prawa podatkowego takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym w zakresie, w jakim te przepisy prawa

podatkowego w sytuacji, w której zyski otrzymane przez spółkę dominującą od jej spółki zależnej są wypłacane przez tę spółkę dominującą po roku ich otrzymania, powodują opodatkowanie tych zysków podatkiem przekraczającym próg 5% przewidziany we wspomnianym przepisie.

W pierwszej kolejności bowiem, poprzez ustanowienie, że państwo członkowskie spółki dominującej i państwo członkowskie stałego zakładu „powstrzymują się od opodatkowania takich zysków”, wskazany przepis zabrania państwom członkowskim opodatkowania spółki dominującej lub jej stałego zakładu z tytułu zysków wypłaconych przez spółkę zależną jej spółce dominującej, bez względu na to, czy zdarzeniem powodującym powstanie zobowiązania podatkowego po stronie spółki dominującej jest otrzymanie tych zysków lub ich dalsze wypłacenie.

W drugiej kolejności, jak zostało wskazane w pkt 70 i 71 niniejszego wyroku, celem dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych jest wyeliminowanie podwójnego opodatkowania, na poziomie spółki dominującej, zysków wypłaconych przez spółkę zależną jej spółce dominującej. Tymczasem opodatkowanie tych zysków przez państwo członkowskie spółki dominującej po stronie tej spółki, w momencie gdy dokonuje ona dalszego wypłacenia tych zysków, pociągające za sobą zastosowanie do tych zysków podatku przekraczającego w rzeczywistości próg 5% przewidziany w art. 4 ust. 3 tej dyrektywy, prowadziłoby do zakazanego przez rzeczoną dyrektywę podwójnego opodatkowania na poziomie teźże spółki.

(zob. pkt 79, 80, 82; pkt 3 sentencji)