



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 30 czerwca 2016 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Swobodny przepływ kapitału — Artykuły 63 TFUE i 65 TFUE — Artykuł 4 TUE — Podatki bezpośrednie — Opodatkowanie dywidend — Dwustronna umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania — Państwo trzecie — Zakres zastosowania

W sprawie C-176/15

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez tribunal de première instance de Liège (sąd pierwszej instancji w Liège, Belgia) postanowieniem z dnia 30 marca 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 20 kwietnia 2015 r., w postępowaniu:

Guy Riskin,

Geneviève Timmermans

przeciwko

État belge,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: A. Arabadjiev, prezes izby, C.G. Fernlund (sprawozdawca) i S. Rodin, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu G. Riskina oraz G. Timmermans przez adwokatów J.P. Douny'ego oraz R. Douny'ego,
- w imieniu rządu belgijskiego przez M. Jacobs oraz J.C. Halleux, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzega i B. Beutlera, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez S. Simmons oraz L. Christiego, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez S. Forda, barrister,

* Język postępowania: francuski.

— w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa oraz C. Soulay, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 12 kwietnia 2016 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 63 TFUE i 63 TFUE w związku z art. 4 TUE.
- 2 Wniosek ów został złożony w ramach sporu pomiędzy Guy Riskinem i Geneviève Timmermans a État belge w przedmiocie opodatkowania w Belgii dywidend otrzymanych od spółki z siedzibą w Polsce, będących przedmiotem pobrania podatku u źródła w owym państwie członkowskim.

Ramy prawne

Prawo belgijskie

- 3 Artykuł 5 code des impôts sur les revenus de 1992 (kodeksu podatku dochodowego z 1992 r., zwanego dalej „CIR 92”) stanowi:

„Mieszkańcy królestwa podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych od całości swych dochodów określonych w niniejszym kodeksie, nawet jeśli pewne dochody mogły zostać uzyskane lub osiągnięte za granicą”.

- 4 Artykuł 6 CIR 92 stanowi:

„Dochód podlegający opodatkowaniu składa się z całkowitych dochodów netto, pomniejszonych o wydatki podlegające odliczeniu.

Całkowite dochody netto odpowiadają sumie dochodów netto następujących kategorii:

- 1° dochody z nieruchomości;
 - 2° dochody kapitałowe oraz dochody z ruchomości;
 - 3° dochody z działalności zawodowej;
 - 4° dochody różne”.
- 5 Zgodnie z art. 17 ust. 1 owego kodeksu:

„Dochody kapitałowe oraz dochody z ruchomości stanowią wszelkie dochody z aktywów ruchomych uzyskane na jakiegokolwiek podstawie, a mianowicie:

 - 1° dywidendy;

[...]”.

6 Artykuł 285 owego kodeksu stanowi:

„W odniesieniu do dochodów kapitałowych i dochodów z ruchomości [...] ryczałtowa kwota podatku zagranicznego podlega odliczeniu od podatku, w przypadku gdy dochody te objęte są zagranicą podatkiem analogicznym do podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych lub podatku dochodowego od nierezydentów oraz w przypadku gdy kapitał i ruchomości są przeznaczone do wykonywania działalności zawodowej w Belgii.

[...]”.

7 Artykuł 286 owego kodeksu, w wersji mającej zastosowanie do roku podatkowego rozpatrywanego w postępowaniu głównym, przewiduje, co następuje:

„Ryczałtowa kwota podatku zagranicznego wynosi piętnaście osiemdziesiątych piątych dochodu netto przed odliczeniem zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych oraz, w stosownym przypadku, podatku zapłaconego w państwie siedziby.

[...]”.

Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy Belgią a Polską

8 Umowa między Królestwem Belgii a Rzeczpospolitą Polską o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz zapobieganiu oszustwom podatkowym w dziedzinie podatków od dochodu i majątku wraz z protokołem, podpisana w Warszawie w dniu 20 sierpnia 2001 r. (zwana dalej „umową belgijsko-polską”), stanowi w art. 10:

„1. Dywidendy wypłacone przez spółkę, która jest rezydentem umawiającego się państwa, rezydentowi innego umawiającego się państwa podlegają opodatkowaniu w tym drugim państwie.

2. Jednakże dywidendy te podlegają opodatkowaniu również w umawiającym się państwie, w którym wypłacająca je spółka jest rezydentem i zgodnie z przepisami tego państwa, przy czym jeżeli faktyczny beneficjent dywidend jest rezydentem innego umawiającego się państwa, podatek tak ustalony nie może przekroczyć:

a) 5% kwoty dywidend brutto, jeżeli rzeczywistym beneficjentem jest spółka (inna niż spółka osobowa):

— która bezpośrednio posiada co najmniej 25% kapitału spółki wypłacającej dywidendy lub

— która bezpośrednio posiada co najmniej 10% kapitału spółki wypłacającej dywidendy, jeśli udział ma wartość inwestycyjną równą co najmniej 500 000 EUR lub ekwiwalentowi tej kwoty w innej walucie obcej;

b) we wszystkich innych przypadkach – 15% kwoty brutto dywidend.

Postanowienia tego ustępu nie dotyczą opodatkowania spółki w odniesieniu do zysków, z których wypłacane są dywidendy.

3. Termin »dywidendy« użyty w niniejszym artykule oznacza dochody pochodzące z akcji, świadectw użytkowych, udziałów w kopalniach, udziałów założycielskich lub innych udziałów z uczestnictwem w zysku, z wyjątkiem wierzytelności, oraz dochody – nawet pozyskiwane w formie odsetek – poddane temu samemu systemowi podatkowemu co dochody z akcji przez przepisy podatkowe państwa, w którym siedzibę ma spółka będąca dłużnikiem.

[...]”.

- 9 Artykuł 23 ust. 1 lit. b) umowy belgijsko-polskiej stanowi:

„1. W odniesieniu do Belgii podwójnego opodatkowania unikać się będzie w sposób następujący:

[...]

- 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, które nie są wolne od podatku belgijskiego na podstawie lit. c) poniżej, odsetki lub opłaty licencyjne, to podatek polski pobrany od tych dochodów jest zaliczany na poczet podatku belgijskiego należnego od tych dochodów”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 10 Guy Riskin i G. Timmermans, zamieszkali w Belgii, posiadają udziały w spółce z siedzibą w Polsce. W roku 2009 z tytułu owych udziałów uzyskali oni dywidendy, od których został pobrany przez to państwo członkowskie podatek u źródła o stawce 15%.
- 11 W roku 2012 służby kontroli belgijskich organów podatkowych skierowały do G. Riskina i G. Timmermans decyzję korygującą ich deklarację dotyczącą podatku od osób fizycznych za rok podatkowy 2010. Organy owe uznały, że zgodnie z art. 10 umowy belgijsko-polskiej i art. 5, 6 i art. 17 ust. 1 CIR 92 dywidendy pochodzące ze spółki z siedzibą w Polsce podlegały opodatkowaniu w Belgii przy zastosowaniu stawki 25%.
- 12 Guy Riskin i G. Timmermans zakwestionowali ową decyzję korygującą, podnosząc, że zgodnie z art. 23 umowy belgijsko-polskiej podatek zapłacony w Polsce powinien zostać zaliczony na poczet podatku w Belgii.
- 13 Organy podatkowe odpowiedziały, że art. 23 owej umowy przewiduje zaliczenie podatku polskiego na poczet podatku belgijskiego, z zastrzeżeniem zastosowania prawa belgijskiego, a mianowicie art. 285 CIR 92, który umożliwia tego rodzaju zaliczenie jedynie wówczas, gdy kapitał lub dobra, z których pochodzą dane dywidendy, były wykorzystywane w Belgii dla celów wykonywania działalności zawodowej. Stwierdzając, że w niniejszej sprawie nie miało to miejsca, belgijskie organy podatkowe odmówiły zaliczenia polskiego podatku pobranego u źródła na poczet podatku belgijskiego i w konsekwencji oddaliły ich odwołanie.
- 14 Guy Riskin i G. Timmermans wnieśli na tę decyzję organów podatkowych skargę do sądu odsyłającego, podnosząc, że w odróżnieniu od umowy belgijsko-polskiej inne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte między Belgią a niektórymi państwami trzecimi, niebędącymi członkami Unii Europejskiej, nie przewidują odesłania do prawa belgijskiego i umożliwiają w ten sposób zaliczenie podatku zapłaconego w tych państwach trzecich na poczet podatku belgijskiego bez uwzględniania warunków przewidzianych w prawie belgijskim. Uważają oni, że wedle prawa nie może być dopuszczalne, by Belgia mogła traktować państwo trzecie korzystniej pod względem podatkowym od państwa członkowskiego.

15 W tej sytuacji tribunal de première instance de Liège (sąd pierwszej instancji w Liège, Belgia) postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

- „1) Czy wynikająca z art. 285 CIR 92 zasada prawa uznająca w sposób milczący podwójne opodatkowanie dywidend zagranicznych w odniesieniu do osoby fizycznej będącej rezydentem Belgii jest zgodna z zasadami prawa Unii określonymi w art. 63 TFUE w związku z art. 4 TUE, 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 CIR 92 uzależnia możliwość zaliczenia podatku zagranicznego na poczet podatku belgijskiego od warunku, by kapitał i ruchomości, które stanowią źródło dochodów, były przeznaczone do prowadzenia działalności zawodowej w Belgii, przepis ten nie jest sprzeczny z art. 49 TFUE, 56 TFUE i 58 TFUE?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie dopuszczalności pytania drugiego

- 16 Rząd belgijski uważa, że drugie pytanie prejudycjalne, dotyczące możliwości zaliczenia podatku zagranicznego na poczet podatku belgijskiego, pod warunkiem że kapitał i ruchomości, które stanowią źródło dochodów, są przeznaczone do prowadzenia działalności zawodowej w Belgii, jest niedopuszczalne, ponieważ rozstrzygnięcie sporu zawisłego przez sądem odsyłającym nie zależy od ewentualnej odpowiedzi na to pytanie.
- 17 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału pytania dotyczące wykładni prawa Unii, z którymi zwrócił się do niego sąd krajowy w ramach stanu prawnego i faktycznego, za którego ustalenie jest on odpowiedzialny – przy czym prawidłowość tych ustaleń nie podlega ocenie przez Trybunał – korzystają z domniemania, iż mają znaczenie dla sprawy. Odmowa wydania przez Trybunał orzeczenia w trybie prejudycjalnym, o które wnioskował sąd krajowy, jest możliwa tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykładnia prawa Unii, o którą się zwrócono, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezbędnymi do udzielenia użytecznej odpowiedzi na pytania, które zostały mu postawione (wyrok z dnia 21 maja 2015 r., Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 18 W niniejszej sprawie z akt sprawy przedstawionych Trybunałowi wynika w sposób jasny, że kapitał lub ruchomości, które stanowią źródło dywidend, nie zostały przeznaczone do prowadzenia działalności zawodowej w Belgii ani na terytorium innego państwa członkowskiego. W tych okolicznościach należy uznać, że drugie pytanie prejudycjalne ma charakter hipotetyczny i jest w związku z tym niedopuszczalne.

W przedmiocie pytania pierwszego

- 19 Na wstępie należy wskazać, że nie podniesiono, by wskazywana różnica w traktowaniu dotyczyła dywidend pochodzących ze spółki z siedzibą w Polsce oraz dywidend pochodzących ze spółki z siedzibą w Belgii. Podniesiono natomiast, że owa różnica w traktowaniu dotyczyła dywidend pochodzących ze spółki z siedzibą w Polsce oraz dywidend pochodzących ze spółki z siedzibą w państwie trzecim.
- 20 Jest bowiem bezsporne, że w odróżnieniu od umowy belgijsko-polskiej, która dla celów ustalenia warunków zaliczenia podatku pobranego u źródła w Polsce na poczet podatku należnego w Belgii odsyła do przepisów prawa belgijskiego, inne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte między Królestwem Belgii a niektórymi państwami trzecimi nie przewidują tego rodzaju odesłania i pozwalają w ten sposób, bez uwzględnienia warunków przewidzianych w prawie belgijskim, na zaliczenie podatku pobranego u źródła w tych państwach trzecich na poczet podatku należnego w Belgii.
- 21 Co się tyczy postępowania głównego, odesłanie do prawa belgijskiego skutkuje tym, że podatek od dywidend pobierany u źródła w Polsce nie może zostać zaliczony na poczet podatku należnego w Belgii, ponieważ nie został spełniony warunek przewidziany w art. 285 CIR 92 – a mianowicie warunek przeznaczenia kapitału i ruchomości, które stanowią źródło dywidend do prowadzenia działalności zawodowej w Belgii – podczas gdy zaliczenie zostałoby przyznane bez konieczności spełnienia tego warunku, gdyby dywidendy pochodziły z państwa trzeciego, z którym Królestwo Belgii zawarło umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidującą bezwarunkowe prawo do zaliczenia.
- 22 W związku z tym poprzez pierwsze pytanie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy warunki traktatu dotyczące swobodnego przepływu kapitału w związku z art. 4 TUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one temu, by w sytuacji tego rodzaju co sytuacja rozpatrywana w postępowaniu głównym państwo członkowskie nie zastosowało korzystnego traktowania – udzielonego akcjonariuszowi będącemu rezydentem na podstawie dwustronnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy tym państwem członkowskim a państwem trzecim, na mocy której podatek pobrany u źródła przez państwo trzecie jest zaliczany bezwarunkowo na poczet podatku należnego w owym państwie członkowskim zamieszkania akcjonariusza – względem będącego rezydentem akcjonariusza otrzymującego dywidendy pochodzące z państwa członkowskiego, z którym owo państwo członkowskie zamieszkania zawarło dwustronną umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, uzależniającą przyznanie tego rodzaju zaliczenia od dochowania warunków dodatkowych przewidzianych w prawie krajowym.
- 23 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału do środków zakazanych przez art. 63 ust. 1 TFUE zaliczają się, jako ograniczenia w przepływie kapitału, środki mogące zniechęcać osoby niebędące rezydentami do dokonania inwestycji w danym państwie członkowskim lub mogące zniechęcać osoby będące rezydentami w tym państwie członkowskim do dokonywania inwestycji w innych państwach (wyrok z dnia 17 września 2015 r., Miljoen i in., C-10/14, C-14/14 i C-17/14, EU:C:2015:608, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 24 W niniejszej sprawie nie zostało zakwestionowane, że sytuacja rezydentów belgijskich, takich jak G. Riskin i G. Timmermans, otrzymujących dywidendy pochodzące z państw członkowskich, takich jak Rzeczpospolita Polska, którzy celem skorzystania z zaliczenia podatku pobranego u źródła na poczet podatku belgijskiego powinni spełnić warunki przewidziane w art. 285 CIR 92, jest mniej korzystna od sytuacji rezydentów belgijskich otrzymujących dywidendy pochodzące z państwa trzeciego, z którym Królestwo Belgii zawarło dwustronną umowę przewidującą bezwarunkowe prawo do tego rodzaju zaliczenia.

- 25 Tego rodzaju niekorzystne traktowanie może zniechęcić rezydentów belgijskich od inwestowania w państwach członkowskich, z którymi Królestwo Belgii nie zawarło dwustronnej umowy przewidującej bezwarunkowe prawo do zaliczenia podatku pobieranego u źródła na poczet podatku belgijskiego i stanowi w związku z tym ograniczenie swobody przepływu kapitału zasadniczo zakazane na mocy art. 63 ust. 1 TFUE.
- 26 Jednakże zgodnie z art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE „[art.] 63 [TFUE] nie narusza prawa państw członkowskich do [...] stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału”.
- 27 Odstępstwo to, które podlega ścisłej wykładni, jest ograniczone przez art. 65 ust. 3 TFUE, który przewiduje, że przepisy krajowe, o których mowa w ust. 1 tego artykułu, „nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu artykułu 63 [TFUE]” (wyrok z dnia 13 marca 2014 r., Bouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, pkt 62 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 28 Należy zatem odróżnić odmiennie traktowanie dozwolone na mocy art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE od dyskryminacji zakazanej w ust. 3 tego artykułu. Z orzecznictwa Trybunału wynika, że aby krajowa regulacja podatkowa, która wprowadza rozróżnienie pomiędzy podatnikami ze względu na miejsce inwestowania kapitału, mogła zostać uznana za zgodną z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, niezbędne jest, by odmiennie traktowanie dotyczyło sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub by było ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (wyrok z 13 marca 2014 r., Bouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, pkt 63 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 29 W tym względzie należy przypomnieć, że państwom członkowskim przysługuje kompetencja do zorganizowania, z poszanowaniem prawa Unii, własnego systemu opodatkowania wypłacanych zysków i do określenia w jego ramach podstawy opodatkowania, jak również stawki podatkowej, które znajdują zastosowanie do udziałowców otrzymujących zyski, oraz że w braku przepisów ujednocwiających lub harmonizujących przyjętych przez Unię państwa członkowskie zachowują uprawnienia do określania, w drodze umów lub w sposób jednostronny, kryteriów rozdziału przysługujących im kompetencji podatkowych (zob. podobnie wyrok z dnia 20 maja 2008 r., Orange European Smallcap Fund, C-194/06, EU:C:2008:289, pkt 48).
- 30 W konsekwencji, wobec wynikających z tej sytuacji rozbieżności pomiędzy przepisami podatkowymi poszczególnych państw członkowskich, każde państwo członkowskie może uznać za niezbędne stosowanie zróżnicowanego traktowania – w drodze konwencji lub jednostronnie – dywidend pochodzących z różnych państw członkowskich, które to traktowanie uwzględniłoby owe rozbieżności (zob. podobnie wyrok z dnia 20 maja 2008 r., Orange European Smallcap Fund, C-194/06, EU:C:2008:289, pkt 49).
- 31 W kontekście dwustronnych umów w dziedzinie podatków z orzecznictwa Trybunału wynika, że zakres stosowania tego rodzaju umowy jest ograniczony do określonych w niej osób fizycznych lub prawnych. W związku z tym przewidziane w niej korzyści stanowią integralną część całości przepisów umowy i przyczyniają się do ogólnej równowagi wzajemnych relacji pomiędzy dwoma umawiającymi się państwami (zob. podobnie wyroki: z dnia 5 lipca 2005 r., D., C-376/03, EU:C:2005:424, pkt 54, 61–62; a także z dnia 20 maja 2008 r., Orange European Smallcap Fund, C-194/06, EU:C:2008:289, pkt 50, 51). Należy stwierdzić, że – jak wskazała rzecznik generalna w pkt 43 opinii – sytuacja ta dotyczy w takim samym stopniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych z państwami członkowskimi, jak też zawartych z państwami trzecimi.

- 32 W zakresie dotyczącym postępowania głównego należy wskazać, że sytuacje, w których udzielana jest korzyść bezwarunkowego zaliczenia, mają miejsce w przypadkach, w których Królestwo Belgii zobowiązało się – w ramach dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zwartych z niektórymi państwami trzecimi, które dokonały poboru podatku u źródła od dywidend – do umożliwienia rezydentom Belgii zaliczenia owego poboru na poczet podatku w Belgii.
- 33 Z powyższego wynika, że zakres stosowania tego rodzaju umowy jest ograniczony do rezydentów belgijskich otrzymujących dywidendy pochodzące z takiego państwa członkowskiego, którzy zostali przez to państwo obciążeni podatkiem u źródła. Okoliczność, że dana korzyść jest przyznawana jedynie rezydentom belgijskim objętym zakresem stosowania tej umowy, nie może być uznana za korzyść możliwą do wyodrębnienia od pozostałej części owej umowy, gdyż, jak wskazano w pkt 31 niniejszego wyroku, owa korzyść stanowi integralną część całości przepisów umowy i przyczynia się do ogólnej równowagi wzajemnych relacji pomiędzy dwoma umawiającymi się państwami.
- 34 W niniejszej sprawie sytuacja rezydentów belgijskich, takich jak rezydenci, o których mowa w postępowaniu głównym, otrzymujących dywidendy pochodzące z państw członkowskich, takich jak Rzeczpospolita Polska, którzy celem skorzystania z zaliczenia podatku pobranego u źródła na poczet podatku belgijskiego powinni spełnić warunek przewidziany w art. 285 CIR 92, nie jest obiektywnie porównywalna z sytuacją rezydentów belgijskich otrzymujących dywidendy pochodzące z państwa trzeciego, z którym Królestwo Belgii zawarło dwustronną umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, przewidującą bezwarunkowe prawo do tego rodzaju zaliczenia.
- 35 Z powyższego wynika, że niekorzystne traktowanie tego rodzaju co rozpatrywane w postępowaniu głównym nie stanowi przeszkody zakazanej na mocy przepisów traktatu dotyczących swobodnego przepływu kapitału.
- 36 Co się wreszcie tyczy lojalnej współpracy ustanowionej w art. 4 TUE, wystarczy przypomnieć, że artykuł ten nie może być interpretowany w ten sposób, że prowadzi on do powstania niezależnego obowiązku państw członkowskich, wykraczającego poza obowiązki, które mogą na nie zostać nałożone na podstawie art. 63 TFUE i 65 TFUE (zob. podobnie postanowienie z dnia 19 września 2012 r., Levy i Sebbag, C-540/11, niepublikowane, EU:C:2012:581, pkt 27–29).
- 37 Mając na uwadze powyższe rozważania, na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi, że art. 63 TFUE i 65 TFUE w związku z art. 4 TUE należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one temu, by w sytuacji tego rodzaju co sytuacja rozpatrywana w postępowaniu głównym państwo członkowskie nie zastosowało korzystnego traktowania – udzielonego akcjonariuszowi będącemu rezydentem na podstawie dwustronnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy tym państwem członkowskim a państwem trzecim, na mocy której podatek pobrany u źródła przez państwo trzecie jest zaliczany bezwarunkowo na poczet podatku należnego w owym państwie członkowskim zamieszkania akcjonariusza – względem będącego rezydentem akcjonariusza otrzymującego dywidendy pochodzące z państwa członkowskiego, z którym owo państwo członkowskie zamieszkania zawarło dwustronną umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, uzależniającą przyznanie tego rodzaju zaliczenia od dochowania warunków dodatkowych przewidzianych w prawie krajowym.

W przedmiocie kosztów

- 38 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuły 63 TFUE i 65 TFUE w związku z art. 4 TUE należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one temu, by w sytuacji tego rodzaju co sytuacja rozpatrywana w postępowaniu głównym państwo członkowskie nie zastosowało korzystnego traktowania – udzielonego akcjonariuszowi będącemu rezydentem na podstawie dwustronnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy tym państwem członkowskim a państwem trzecim, na mocy której podatek pobrany u źródła przez państwo trzecie jest zaliczany bezwarunkowo na poczet podatku należnego w owym państwie członkowskim zamieszkania akcjonariusza – względem będącego rezydentem akcjonariusza otrzymującego dywidendy pochodzące z państwa członkowskiego, z którym owo państwo członkowskie zamieszkania zawarło dwustronną umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, uzależniającą przyznanie tego rodzaju zaliczenia od dochowania warunków dodatkowych przewidzianych w prawie krajowym.

Podpisy