



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 8 marca 2017 r.^{1*}

Odesłanie prejudycjalne — Spółki dominujące i spółki zależne mające siedziby w różnych państwach członkowskich — Obowiązujący wspólny system podatkowy — Podatek dochodowy od osób prawnych — Dyrektywa 90/435/EWG — Zakres stosowania — Artykuł 2 lit. c) — Spółka podlegająca opodatkowaniu bez możliwości wyboru lub zwolnienia — Opodatkowanie według stawki zerowej

W sprawie C-448/15

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez hof van beroep te Brussel (sąd apelacyjny w Brukseli, Belgia) postanowieniem z dnia 24 czerwca 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 19 sierpnia 2015 r., w postępowaniu:

Belgische Staat

przeciwko

Wereldhave Belgium Comm. VA,

Wereldhave International NV,

Wereldhave NV,

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: J.L. da Cruz Vilaça, prezes izby, M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits (sprawozdawca) i F. Biltgen, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Campos Sánchez-Bordona,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Wereldhave Belgium Comm., Wereldhave International, Wereldhave przez R. Tournicourta oraz M. Delanote'a, advocaten,

— w imieniu rządu belgijskiego przez N. Zimmera oraz J.C. Halleux, działających w charakterze pełnomocników,

¹ — Język postępowania: niderlandzki.

- w imieniu rządu czeskiego przez T. Müllera, M. Smolka oraz J. Vlácilu, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu francuskiego przez D. Colasa oraz S. Ghiandoni, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez S. Fiorentina, avvocato dello Stato,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa, działającego w charakterze pełnomocnika,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 26 października 2016 r.,

wydaje niniejszy

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni 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. 1990, L 225, s. 6 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 147), a także art. 43 i 56 WE.
- 2 Wniosek ów został złożony w ramach sporu pomiędzy Belgische Staat (państwem belgijskim) a Wereldhave Belgium Comm. VA, Wereldhave International NV i Wereldhave NV w przedmiocie podatku od dochodów kapitałowych od dywidend wypłacanych przez Wereldhave Belgium na rzecz Wereldhave International i Wereldhave za lata podatkowe 1999 i 2000.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Zgodnie z motywem trzecim dyrektywy 90/435:

„istniejące przepisy podatkowe, które regulują stosunki pomiędzy spółkami dominującymi i spółkami zależnymi różnych państw członkowskich, znacznie się między sobą różnią i są, ogólnie rzecz ujmując, mniej korzystne niż te, które są stosowane pomiędzy spółkami dominującymi i zależnymi tego samego państwa członkowskiego; współpraca między spółkami różnych państw członkowskich jest tym samym utrudniona, w porównaniu ze współpracą między spółkami z tego samego państwa członkowskiego; niezbędne jest zatem wyeliminowanie tych niedogodności przez wprowadzenie wspólnego systemu opodatkowania, który ułatwiłby konsolidację spółek”.

- 4 Artykuł 1 ust. 1 tejże dyrektywy miał następujące brzmienie:

„Każde państwo członkowskie stosuje przepisy niniejszej dyrektywy w odniesieniu do:

- podziału [wypłaty] zysków, które spółki [tego] państwa członkowskiego otrzymują od spółek zależnych innego państwa członkowskiego,
- podziału zysków spółek zależnych danego państwa członkowskiego do spółek w innych państwach członkowskich [wypłaty zysków dokonanych przez spółki tego państwa członkowskiego na rzecz spółek innych państw członkowskich, wobec których są zależne]”.

5 Artykuł 2 dyrektywy 90/435 stanowił:

„Dla celów niniejszej dyrektywy »spółka państwa członkowskiego« oznacza każdą spółkę, która:

- a) ma jedną z form prawnych wymienionych w załączniku do niniejszej dyrektywy;
- b) zgodnie z prawem podatkowym państwa członkowskiego dla celów podatkowych jest uważana za mającą stałą siedzibę w tym państwie oraz, zgodnie z warunkami umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej z państwem trzecim, nie jest uważana dla celów podatkowych za mającą stałą siedzibę poza Wspólnotą;
- c) ponadto podlega jednemu z poniższych podatków bez możliwości wyboru lub zwolnienia:
 - impôt des sociétés/vennootschapsbelasting w Królestwie Belgii,
 - [...]
 - vennootschapsbelasting w [Niderlandach],
 - [...]
 - lub podlega innemu podatkowi, który może być zastąpiony przez którykolwiek z powyższych podatków”.

6 Artykuł 3 dyrektywy 90/435 przewidywał:

„1. Do celów stosowania niniejszej dyrektywy:

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

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

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

7 Zgodnie z art. 5 ust. 1 tej dyrektywy zyski wypłacane przez spółkę zależną na rzecz spółki dominującej są zwolnione z podatku dochodowego pobieranego u źródła dochodu, przynajmniej w przypadkach, kiedy ta ostatnia posiada minimum 25% kapitału spółki zależnej.

8 Załącznik do rzeczonyj dyrektywy, zatytułowany „Wykaz spółek wymienionych w art. 2 lit. a)”, wymienia pod lit. a) i j) następujące spółki:

„a) spółki utworzone według prawa belgijskiego, określane jako: »société anonyme«/»naamloze vennootschap«, »société en commandite par actions«/»commanditaire vennootschap op aandelen«, »société privée responsabilité limitée«/»besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid« oraz podmioty prawa publicznego, które działają według prawa prywatnego;

[...]

j) spółki utworzone według prawa holenderskiego [niderlandzkiego], określane jako: »naamloze vennootschap«, »besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid«”.

9 Dyrektywa 90/435 została uchylona dyrektywą 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 (Dz.U. 2011, L 345, s. 8), która weszła w życie w dniu 18 stycznia 2012 r. Niemniej jednak ze względu na moment wystąpienia okoliczności faktycznych będących przedmiotem postępowania głównego dyrektywa 90/435 jest dyrektywą mającą zastosowanie *ratione temporis*.

Prawo belgijskie

10 Artykuł 266 wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (kodeksu podatków dochodowych z 1992 r.), w wersji obowiązującej w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym (zwanego dalej „WIB 1992”), przewiduje:

„Król może – na warunkach i w granicach, które określi – zaniechać całkowicie lub w części poboru podatku od dochodów kapitałowych, z dóbr ruchomych i dochodów różnych, o ile są to dochody uzyskane przez beneficjentów, których można zidentyfikować, względnie przez zagraniczne przedsiębiorstwa zbiorowego inwestowania, które są masami majątkowymi będącymi przedmiotem współwłasności łącznej i są zarządzane przez spółki zarządzające na rachunek ich udziałowców lub akcjonariuszy, jeśli ich udziały nie były przedmiotem publicznej subskrypcji w Belgii i nie są wprowadzone w Belgii do obrotu, względnie o ile są to dochody z papierów na okaziciela i ze zdematerializowanych papierów wartościowych należące do jednej z poniższych kategorii:

- 1) dochody z papierów wyemitowanych przed dniem 1 grudnia 1962 r., które zgodnie z ustawą są zwolnione z podatku majątkowego lub podatku realnego, lub też podlegają opodatkowaniu według stawki niższej niż 15%;
- 2) dochody ze świadectw belgijskich przedsiębiorstw zbiorowego inwestowania;
- 3) nadwyżka emisyjna z obligacji, bankowych papierów dłużnych (kasbon) lub innych papierów dłużnych, które zostały wyemitowane począwszy od dnia 1 grudnia 1962 r.

W żadnym przypadku król nie może zaniechać poboru podatku od dochodów kapitałowych od dochodów:

- 1) z papierów dłużnych, od których odsetki zostały skapitalizowane [...]
- 2) z papierów wartościowych nieuprawniających do okresowych wypłat emitowanych [...] z dyskontem odpowiadającym skapitalizowanemu odsetkom do terminu zapadalności [...]

[...].

Akapit drugi nie ma zastosowania do papierów wartościowych powstałych w wyniku podziału obligacji liniowych wyemitowanych przez państwo belgijskie”.

- 11 Artykuł 106 ust. 5 Koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (królewskiego dekretu wykonawczego do kodeksu podatków dochodowych z 1992 r.) z dnia 27 sierpnia 1993 r. (*Belgisch Staatsblad* z dnia 13 września 1993 r., s. 20096), w wersji obowiązującej w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym, (zwanego dalej „KB/WIB 1992”), stanowi:

„Od poboru podatku od dochodów kapitałowych odstępuje się w całości w odniesieniu do dywidend, z tytułu których dłużnik jest belgijską spółką zależną, a beneficjent jest spółką dominującą mającą siedzibę w innym państwie członkowskim Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej.

Do odstąpienia od poboru nie dochodzi jednakże, jeżeli posiadane przez spółkę dominującą akcje, za które następuje wypłata dywidend, nie stanowią co najmniej 25% udziału w kapitale spółki zależnej, a posiadanie tego minimalnego udziału w kapitale w wysokości 25% nie ma lub nie miało miejsca przez nieprzerwany okres co najmniej roku.

Do celów stosowania akapitów pierwszego i drugiego pojęcia »spółki zależnej« i »spółki dominującej« odpowiadają pojęciom użytym w dyrektywie [90/435]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 12 Spółka Wereldhave Belgium jest société en commandite par actions (spółką komandytowo-akcyjną) prawa belgijskiego, w której 35% i 44% kapitału posiadają, odpowiednio, Wereldhave International i Wereldhave, spółki akcyjne prawa niderlandzkiego z siedzibami w Niderlandach. Jedynym akcjonariuszem Wereldhave International jest Wereldhave.
- 13 Wereldhave Belgium wypłaciła na rzecz Wereldhave International i Wereldhave dywidendy w kwocie 10 965 197,63 EUR w 1999 r. i 11 075 733,50 EUR w 2000 r.
- 14 Za każdy rok podatkowy spółki Wereldhave International i Wereldhave złożyły wnioski o zwolnienie ich z podatku od dochodów kapitałowych od dywidend, powołując się na dyrektywę 90/435 oraz art. 106 ust. 5 KB/WIB 1992, który dokonuje transpozycji owej dyrektywy do prawa belgijskiego, jako że uznały, iż powinny być uważane za „spółki dominujące” w rozumieniu wskazanej dyrektywy.
- 15 Wobec braku decyzji organów belgijskich w terminie sześciu miesięcy od dnia otrzymania tych wniosków spółki Wereldhave Belgium, Wereldhave International i Wereldhave złożyły skargę do rechtbank van eerste aanleg te Brussel (sądu pierwszej instancji w Brukseli, Belgia).
- 16 W drodze dwóch orzeczeń z dnia 20 listopada 2012 r. rechtbank van eerste aanleg te Brussel (sąd pierwszej instancji w Brukseli) orzekł, iż zgodnie z dyrektywą 90/435 i art. 106 ust. 5 KB/WIB 1992 nie jest należny żaden podatek od dochodów kapitałowych z tytułu dywidend wypłaconych w latach 1999 i 2000.
- 17 Państwo belgijskie odwołało się od tych orzeczeń do sądu odsyłającego, podnosząc w szczególności, że beneficjentami dywidend są niderlandzkie przedsiębiorstwa zbiorowego inwestowania w rozumieniu przepisów podatkowych (zwane dalej „PZI”), opodatkowane w Niderlandach podatkiem dochodowym od osób prawnych według stawki zerowej, i że nie mogą skorzystać ze zwolnienia z podatku od dochodów kapitałowych przewidzianego w art. 106 ust. 5 KB/WIB 1992 i w art. 5 dyrektywy 90/435, ponieważ nie spełniają one wymogu podlegania opodatkowaniu, o którym mowa w art. 2 lit. c) rzeczony dyrektywy i w art. 106 ust. 5 KB/WIB 1992.

- 18 Państwo belgijskie uważa, że sformułowanie „podlega [opodatkowaniu] bez możliwości wyboru lub zwolnienia” w rozumieniu art. 2 lit. c) dyrektywy 90/435 stanowi wymóg „subiektywnego i obiektywnego” podlegania opodatkowaniu. W rezultacie spółki, które są opodatkowane według stawki zerowej, nie są objęte tą dyrektywą.
- 19 Spółki Wereldhave Belgium, Wereldhave International i Wereldhave utrzymują natomiast, że PZI podlegają, co do zasady, opodatkowaniu w Niderlandach jako spółki akcyjne na podstawie przepisów Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (ustawy z 1969 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, zwanej dalej „Wet Vpb”), co wynika z art. 1 Wet Vpb. Opodatkowanie to jest wystarczające do skorzystania ze zwolnienia z podatku od dochodów kapitałowych na podstawie art. 266 WIB 1992, art. 106 ust. 5 KB/WIB 1992 i art. 5 dyrektywy 90/435. Co prawda, zgodnie z art. 28 Wet Vpb i art. 9 besluit houdende vaststelling van het besluit beleggingsinstellingen (dekretu z dnia 29 kwietnia 1970 r. przyjmującego dekret w sprawie przedsiębiorstw zbiorowego inwestowania) z dnia 29 kwietnia 1970 r. PZI mogą skorzystać z opodatkowania stawką zerową podatku dochodowego od osób prawnych pod warunkiem wypłacenia wszystkich swoich zysków na rzecz swoich akcjonariuszy. Niemniej, zdaniem strony pozwanej w postępowaniu głównym, wymóg podlegania opodatkowaniu nie wymaga rzeczywistego pobrania podatku, jako że opodatkowanie może być jedynie subiektywne.
- 20 Strona pozwana w postępowaniu głównym powołuje się w szczególności na postanowienie z dnia 12 lipca 2012 r., Tate & Lyle Investments (C-384/11, niepublikowane, EU:C:2012:463) w celu wykazania, że w sytuacji, gdy dyrektywa 90/435 nie znajduje zastosowania do dywidend belgijskiego pochodzenia, wypłacanych przez belgijską spółkę na rzecz jej niderlandzkich akcjonariuszy, art. 43 i 56 WE stoją na przeszkodzie uregulowaniu, zgodnie z którym pobraniu podatku u źródła podlegają, niezależnie od stawki podatkowej, dywidendy wypłacone przez spółkę będącą rezydentem na rzecz spółek będących rezydentami i niebędących rezydentami, podczas gdy w odniesieniu do będących rezydentami spółek otrzymujących dywidendy jest przewidziany odmienny mechanizm umożliwiający złagodzenie wielokrotnego opodatkowania.
- 21 W tych okolicznościach hof van beroep te Brussel (sąd apelacyjny w Brukseli, Belgia) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy dyrektywę 90/435 należy interpretować w ten sposób, że dyrektywa ta stoi na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które nie odstępuje od pobrania belgijskiego podatku od dochodów kapitałowych od wypłat dywidend dokonywanych przez belgijską spółkę zależną na rzecz mającej swoją siedzibę w Niderlandach spółki dominującej, spełniającej wymóg dotyczący minimalnego udziału w kapitale spółki zależnej i jego posiadania, ponieważ chodzi o niderlandzką spółkę dominującą będącą przedsiębiorstwem zbiorowego inwestowania w rozumieniu przepisów podatkowych (PZI), która musi wypłacić wszystkie swoje zyski na rzecz swoich akcjonariuszy i pod tym warunkiem może korzystać z zerowej stawki podatkowej podatku dochodowego od osób prawnych?
- 2) Jeżeli na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi przeczącej, to czy art. [43 i 56 WE] należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które nie odstępuje od pobrania belgijskiego podatku od dochodów kapitałowych od wypłat dywidend dokonywanych przez belgijską spółkę zależną na rzecz mającej swoją siedzibę w Niderlandach spółki dominującej, spełniającej wymóg dotyczący minimalnego udziału w kapitale spółki zależnej i jego posiadania, ponieważ chodzi o niderlandzką spółkę dominującą będącą przedsiębiorstwem zbiorowego inwestowania w rozumieniu przepisów podatkowych (PZI), która musi wypłacić wszystkie swoje zyski na rzecz swoich akcjonariuszy i pod tym warunkiem może korzystać z zerowej stawki podatkowej podatku dochodowego od osób prawnych?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

- 22 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy dyrektywę 90/435 należy interpretować w ten sposób, że jej art. 5 ust. 1 stoi na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, zgodnie z którym podatek od dochodów kapitałowych jest pobierany od dywidend wypłaconych przez spółkę zależną mającą siedzibę w tym państwie członkowskim na rzecz PZI mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych według stawki zerowej, pod warunkiem że wszystkie jego zyski są wypłacane na rzecz jego akcjonariuszy.
- 23 Na wstępie należy ustalić, czy spółka, która tak jak rozpatrywane w postępowaniu głównym PZI podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych według stawki zerowej, pod warunkiem że wszystkie jej zyski są wypłacane na rzecz jej akcjonariuszy, może zostać uznana za „spółkę państwa członkowskiego” w rozumieniu art. 2 dyrektywy 90/435, co oznaczałoby, że wypłata dywidend na rzecz tej spółki wchodzi w zakres stosowania owej dyrektywy.
- 24 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem należy w tym celu uwzględnić nie tylko brzmienie tego przepisu, ale także cele i systematykę wskazanej dyrektywy (zob. podobnie wyroki: z dnia 3 kwietnia 2008 r., *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, C-27/07, EU:C:2008:195, pkt 22; z dnia 1 października 2009 r., *Gaz de France – Berliner Investissement*, C-247/08, EU:C:2009:600, pkt 26).
- 25 W tym względzie trzeba przypomnieć, że dyrektywa 90/435 – jak wynika w szczególności z jej motywu trzeciego – poprzez wprowadzenie wspólnego systemu podatkowego ma na celu wyeliminowanie wszelkich niedogodności we współpracy między spółkami różnych państw członkowskich w porównaniu ze współpracą między spółkami z tego samego państwa członkowskiego, a także ułatwienie konsolidacji spółek na szczeblu Unii Europejskiej. Dyrektywa ta służy w ten sposób zapewnieniu 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 (wyrok z dnia 1 października 2009 r., *Gaz de France – Berliner Investissement*, C-247/08, EU:C:2009:600, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 26 Tak jak to wynika z art. 1 dyrektywy 90/435, dotyczy ona wypłaty zysków otrzymywanych przez spółki jednego z państw członkowskich pochodzących od spółek zależnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich.
- 27 Artykuł 2 dyrektywy 90/435 ustanawia przesłanki, jakie powinna łącznie spełniać spółka w celu uznania jej za spółkę państwa członkowskiego w rozumieniu tej dyrektywy, i określa w ten sposób zakres podmiotowy jej zastosowania (zob. podobnie wyrok z dnia 1 października 2009 r., *Gaz de France – Berliner Investissement*, C-247/08, EU:C:2009:600, pkt 29).
- 28 Spełnienie przez spółkę wypłacającą dywidendy oraz spółki otrzymujące dywidendy przesłanek przewidzianych w art. 2 lit. a) i b) rzezoney dyrektywy dotyczących formy prawnej spółek i miejsca siedziby spółek do celów podatkowych nie wydaje się być podważane przed sądem odsyłającym przez strony w postępowaniu głównym i nie jest także kwestionowane przed Trybunałem.
- 29 Strony w postępowaniu głównym nie zgadzają się natomiast w kwestii, czy trzecia przesłanka przewidziana w art. 2 lit. c) owej dyrektywy, zgodnie z którą dana spółka musi również podlegać bez możliwości wyboru lub zwolnienia jednemu z podatków wymienionych w tym przepisie, wśród których znajduje się *vennootschapsbelasting* w Niderlandach, lub innemu podatkowi, który może zastąpić którykolwiek z tych podatków, jest spełniona w sytuacji rozpatrywanej w postępowaniu głównym.

- 30 Należy zatem ustalić, czy owa przesłanka jest spełniona, w przypadku gdy dana spółka podlega takiemu podatkowi według stawki zerowej, pod warunkiem że wszystkie jej zyski są wypłacane na rzecz jej akcjonariuszy.
- 31 Należy zauważyć w tym względzie, że art. 2 lit. c) dyrektywy 90/435 ustanawia pozytywne kryterium kwalifikacyjne, a mianowicie podleganie danemu podatkowi, oraz negatywne kryterium, czyli brak zwolnienia z tego podatku i nieposiadanie możliwości wyboru.
- 32 Ustanowienie tych dwóch kryteriów, jednego pozytywnego i drugiego negatywnego, prowadzi do stwierdzenia, że przesłanka przewidziana w art. 2 lit. c) wspomnianej dyrektywy nie tylko wymaga, aby spółka była objęta zakresem stosowania danego podatku, ale także ma na celu wykluczenie sytuacji wiążącej się z możliwością, iż pomimo opodatkowania tym podatkiem spółka nie jest rzeczywiście zobowiązana do zapłaty wskazanego podatku.
- 33 Otóż, chociaż spółka podlegająca opodatkowaniu danym podatkiem według zerowej stawki, pod warunkiem że wszystkie zyski są wypłacane na rzecz jej akcjonariuszy, nie jest formalnie zwolniona z tego podatku, znajduje się ona niemniej praktycznie w takiej samej sytuacji jak ta, którą przesłanka przewidziana w art. 2 lit. c) dyrektywy 90/435 ma na celu wykluczyć, czyli sytuacja, w której spółka nie jest zobowiązana do zapłaty tego podatku.
- 34 Jak zauważył rzecznik generalny w pkt 43 i 44 opinii, zawarcie w uregulowaniu prawa krajowego przepisu, zgodnie z którym określona kategoria spółek może w pewnych okolicznościach korzystać z opodatkowania stawką zerową, sprawia bowiem, że spółki te nie podlegają temu podatkowi (zob. także wyrok z dnia 20 maja 2008 r., *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, EU:C:2008:289, pkt 33, 34).
- 35 Wykładnia taka jest zgodna z systematyką dyrektywy 90/435 oraz z realizowanym przez nią celem polegającym na zapewnieniu 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 poprzez wyeliminowanie podwójnego opodatkowania tych zysków.
- 36 Wskazana dyrektywa służy bowiem zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu zysków wypłacanych spółkom dominującym przez spółki zależne (zob. w szczególności wyroki: z dnia 3 kwietnia 2008 r., *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, C-27/07, EU:C:2008:195, pkt 27; z dnia 22 grudnia 2008 r., *Les Vergers du Vieux Tauves*, C-48/07, EU:C:2008:758, pkt 37; a także z dnia 1 października 2009 r., *Gaz de France – Berliner Investissement*, C-247/08, EU:C:2009:600, pkt 57) poprzez mechanizmy przewidziane w art. 4 ust. 1 i art. 5 ust. 1 dyrektywy 90/435.
- 37 Po pierwsze, art. 4 ust. 1 dyrektywy 90/435 przewiduje zatem, że jeśli spółka dominująca otrzymuje jako udziałowiec lub akcjonariusz spółki zależnej wypłacane zyski, 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 w państwie członkowskim, w którym spółka zależna ma siedzibę, do wysokości odpowiedniego podatku krajowego (wyroki: z dnia 12 grudnia 2006 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 102; z dnia 3 kwietnia 2008 r., *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, C-27/07, EU:C:2008:195, pkt 25).
- 38 Po drugie, art. 5 ust. 1 dyrektywy 90/435 przewiduje zwolnienie z poboru podatku u źródła w państwie członkowskim spółki zależnej wypłaty zysków na rzecz jej spółki dominującej przynajmniej w przypadku, gdy ta spółka dominująca posiada udział w wysokości co najmniej 25% w kapitale spółki zależnej (wyrok z dnia 3 kwietnia 2008 r., *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, C-27/07, EU:C:2008:195, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 39 Mechanizmy tej dyrektywy zostały wobec tego wprowadzone z myślą o sytuacjach, w których – bez ich zastosowania – wykonanie przez państwa członkowskie ich władztwa podatkowego mogłoby prowadzić do tego, że zyski wypłacane przez spółkę zależną na rzecz jej spółki dominującej byłyby podwójnie opodatkowane.
- 40 Tymczasem, jeżeli spółka dominująca, taka jak PZI rozpatrywane w postępowaniu głównym, korzysta na mocy uregulowania państwa członkowskiego, w którym ma siedzibę, z zerowej stawki opodatkowania wszystkich jej zysków pod warunkiem wypłacenia tych zysków w całości jej akcjonariuszom, ryzyko podwójnego opodatkowania, po stronie tej spółki dominującej, zysków otrzymanych od jej spółki zależnej jest wyeliminowane.
- 41 W konsekwencji, w świetle ogółu powyższych rozważań, należy stwierdzić, że spółka, która tak jak rozpatrywane w postępowaniu głównym PZI podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych według stawki zerowej, pod warunkiem że wszystkie jej zyski są wypłacane na rzecz jej akcjonariuszy, nie spełnia przesłanki przewidzianej w art. 2 lit. c) dyrektywy 90/435 i nie wchodzi zatem w zakres wyrażenia „spółka państwa członkowskiego” w rozumieniu rzeczony dyrektywy.
- 42 W takiej sytuacji wypłata dywidend przez spółkę zależną mającą siedzibę w jednym państwie członkowskim na rzecz takiej spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim nie jest objęta zakresem stosowania owej dyrektywy.
- 43 W związku z tym na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi, iż dyrektywę 90/435 należy interpretować w ten sposób, że jej art. 5 ust. 1 nie stoi na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, zgodnie z którym podatek od dochodów kapitałowych jest pobierany od dywidend wypłaconych przez spółkę zależną mającą siedzibę w tym państwie członkowskim na rzecz PZI mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych według stawki zerowej, pod warunkiem że wszystkie jego zyski są wypłacane na rzecz jego akcjonariuszy, ponieważ podmiot taki nie stanowi „spółki państwa członkowskiego” w rozumieniu owej dyrektywy.

W przedmiocie pytania drugiego

- 44 Poprzez drugie pytanie prejudycjalne sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 43 i 56 WE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, zgodnie z którym podatek od dochodów kapitałowych jest pobierany od dywidend wypłaconych przez spółkę zależną mającą siedzibę w tym państwie członkowskim na rzecz PZI mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych według stawki zerowej, pod warunkiem że wszystkie jego zyski są wypłacane na rzecz jego akcjonariuszy.
- 45 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w ramach ustanowionej w art. 267 TFUE współpracy między Trybunałem a sądami krajowymi konieczność dokonania użytecznej dla sądu krajowego wykładni prawa Unii wymaga, aby dokładnie określił on ramy faktyczne i prawne stawianych pytań lub przynajmniej aby wyjaśnił założenia faktyczne, na których pytania te są oparte. Trybunał bowiem jest jedynie uprawniony do orzekania w zakresie wykładni aktu prawa Unii na podstawie okoliczności wskazanych mu przez sąd krajowy (postanowienie z dnia 3 września 2015 r., Vivium, C-250/15, niepublikowane, EU:C:2015:569, pkt 8 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 46 Owe wymogi dotyczące treści wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zostały wyraźnie uregulowane w art. 94 regulaminu postępowania przed Trybunałem, z którym w ramach współpracy ustanowionej w art. 267 TFUE sąd odsyłający powinien być zapoznany i którego powinien skrupulatnie przestrzegać (wyrok z dnia 10 listopada 2016 r., Private Equity Insurance Group, C-156/15, EU:C:2016:851, pkt 61 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 47 Istotne jest również, aby sąd odsyłający przedstawił treść przepisów krajowych mogących mieć zastosowanie w sprawie, a także szczegółowe powody, dla których powziął wątpliwości w przedmiocie wykładni określonych przepisów prawa Unii i uznał za konieczne postawienie pytań prejudycjalnych Trybunałowi. Trybunał orzekł już, że niezbędne jest udzielenie przez sąd krajowy minimum wyjaśnień odnośnie do wyboru przepisów prawa Unii, o których wykładnię sąd ten wnosi, a także odnośnie do związku, jaki ustalił on pomiędzy tymi przepisami a przepisami prawa krajowego mającymi zastosowanie do rozpoznawanego przez siebie sporu (zob. podobnie wyrok z dnia 10 marca 2016 r., *Safe Interenvíos*, C-235/14, EU:C:2016:154, pkt 115; postanowienie z dnia 12 maja 2016 r., *Security Service i in.*, od C-692/15 do C-694/15, EU:C:2016:344, pkt 20; a także z dnia 10 listopada 2016 r., *Private Equity Insurance Group*, C-156/15, EU:C:2016:851, pkt 62).
- 48 Informacje przedstawione we wnioskach o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym mają nie tylko umożliwić Trybunałowi udzielenie użytecznej odpowiedzi na pytania przedłożone przez sąd odsyłający, ale także stworzyć rządów państw członkowskich oraz zainteresowanym stronom możliwość przedstawienia uwag zgodnie z art. 23 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (wyrok z dnia 10 listopada 2016 r., *Private Equity Insurance Group*, C-156/15, EU:C:2016:851, pkt 63 i przytoczone tam orzecznictwo). Do Trybunału należy czuwanie, aby możliwość ta była zapewniona, przy uwzględnieniu faktu, że na mocy wymienionego przepisu zainteresowane strony są powiadamiane jedynie o postanowieniach odsyłających (postanowienie z dnia 29 listopada 2016 r., *Jacob i Lennertz*, C-345/16, niepublikowane, EU:C:2016:911, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 49 W niniejszym przypadku, w odniesieniu do przepisów krajowych mających zastosowanie do sprawy w postępowaniu głównym, sąd odsyłający ograniczył się do przytoczenia art. 266 WIB 1992 i art. 106 ust. 5 KB/WIB 1992. Tymczasem zgodnie z tym ostatnim przepisem, który wykonuje art. 266 WIB 1992, odstępuje się od poboru u źródła podatku od dywidend, jeżeli dłużnikiem jest spółka zależna mająca siedzibę w Belgii, a beneficjentem dywidend jest spółka dominująca mająca siedzibę w innym państwie członkowskim. Sąd odsyłający nie wskazał natomiast treści przepisów mających zastosowanie do wypłaty dywidend na rzecz spółki dominującej mającej siedzibę w Belgii.
- 50 Nawet jeśli sąd odsyłający powołuje się na postanowienie z dnia 12 lipca 2012 r., *Tate & Lyle Investments* (C-384/11, niepublikowane, EU:C:2012:463), sąd ów nie precyzuje, czy przepisy krajowe mające zastosowanie do sprawy w postępowaniu głównym są te same co przepisy rozpatrywane w sprawie zakończonej owym postanowieniem. Ponadto z uwag przedłożonych przez stronę pozwaną w postępowaniu głównym oraz przez rząd belgijski zdaje się wynikać, że wypłaty dywidend spółkom inwestycyjnym mającym siedzibę w Belgii podlegają systemowi opodatkowania stanowiącemu odstępstwo od przepisów prawa powszechnego rozpatrywanych w sprawie zakończonej postanowieniem z dnia 12 lipca 2012 r., *Tate & Lyle Investments* (C-384/11, niepublikowane, EU:C:2012:463). Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie określa zaś w żaden sposób treści przepisów krajowych mających zastosowanie do wypłaty dywidend na rzecz spółek inwestycyjnych mających siedzibę w Belgii.
- 51 Wobec braku określenia krajowych ram prawnych mających zastosowanie do wypłat dywidend na rzecz spółek mających siedzibę w Belgii porównywalnych z rozpatrywanymi w postępowaniu głównym spółkami będącymi beneficjentami dywidend, Trybunał nie jest w stanie ustalić, czy dywidendy wypłacane na rzecz rozpatrywanych w postępowaniu głównym spółek będących beneficjentami dywidend są traktowane niekorzystnie w stosunku do dywidend wypłacanych na rzecz takich porównywalnych spółek mających siedzibę w Belgii. W konsekwencji Trybunał nie jest w stanie ustalić, czy art. 43 i 56 WE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, zgodnie z którym podatek od dochodów kapitałowych jest pobierany od dywidend wypłaconych przez spółkę zależną mającą siedzibę w tym państwie członkowskim na rzecz PZI mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych według zerowej stawki, pod warunkiem że wszystkie jego zyski są wypłacane na rzecz jego akcjonariuszy.

52 W tej sytuacji pytanie drugie jest niedopuszczalne.

W przedmiocie kosztów

53 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 (piąta izba) orzeka, co następuje:

Dyrektywę 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 należy interpretować w ten sposób, że jej art. 5 ust. 1 nie stoi na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, zgodnie z którym podatek od dochodów kapitałowych jest pobierany od dywidend wypłaconych przez spółkę zależną mającą siedzibę w tym państwie członkowskim na rzecz przedsiębiorstwa zbiorowego inwestowania w rozumieniu przepisów podatkowych mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych według stawki zerowej, pod warunkiem że wszystkie jego zyski są wypłacane na rzecz jego akcjonariuszy, ponieważ podmiot taki nie stanowi „spółki państwa członkowskiego” w rozumieniu owej dyrektywy.

Podpisy