Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MANUELA CAMPOSA SÁNCHEZ-BORDONY
przedstawiona w dniu 26 października 2016 r.[1]

Sprawa C-448/15

Belgische Staat
przeciwko
Wereldhave Belgium Comm. VA,
Wereldhave International NV,
Wereldhave NV

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hof van beroep te Brussel (sąd apelacyjny w Brukseli, Belgia)]

Spółki dominujące i zależne poszczególnych państw członkowskich — Mający zastosowanie powszechny system opodatkowania — Podatek dochodowy od osób prawnych — Stosowanie dyrektywy 90/435/EWG — Zwolnienie z podatku od osób prawnych — Swobodny przepływ kapitału

1. Trybunał Sprawiedliwości zostaje ponownie skonfrontowany z sytuacją, w której od dywidend wypłaconych przez spółkę zależną (w niniejszej sprawie belgijską) spółce dominującej (niderlandzkiej) zostaje potrącony podatku u źródła tytułem podatku od dochodów kapitałowych przez organy podatkowe Królestwa Belgii.

2. Pierwsza wątpliwość sądu odsyłającego, której dotyczy pytanie prejudycjalne, odnosi się do wykładni dyrektywy 90/435/EWG[2]. Z uwagi na szczególny status spółki dominującej w Niderlandach w pierwszej kolejności należy rozstrzygnąć, czy można ją objąć pojęciem „spółki państwa członkowskiego", do której ma zastosowanie wspomniana dyrektywa (art. 2).

3. W przypadku odpowiedzi twierdzącej powstaje pytanie co do zgodności potrącenia u źródła z art. 5 dyrektywy 90/435, który co do zasady zwalnia z rzeczonego potrącenia zyski wypłacane przez spółkę zależną na rzecz spółki dominującej.

4. W przypadku gdyby, przeciwnie, dyrektywa nie znajdowała zastosowania w niniejszej sprawie, sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy belgijskie uregulowanie opodatkowujące będące przedmiotem sporu dywidendy jest zgodne z art. 49 i 63 TFUE.

1 — Język oryginału: hiszpański.

2 — Dyrektywa 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), zastąpiona dyrektywą Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. (Dz.U. 2011, L 345, s. 8).

I – Ramy prawne

A – *Prawo Unii*

Dyrektywa 90/435/EWG

5. Zgodnie z motywem pierwszym:

„mając na uwadze, co następuje: konsolidacja spółek różnych państw członkowskich może okazać się konieczna dla stworzenia w ramach Wspólnoty warunków analogicznych do warunków rynku wewnętrznego oraz utworzenia i efektywnego funkcjonowania wspólnego rynku; takie operacje nie powinny być krępowane przez ograniczenia, niedogodności lub zakłócenia wynikające w szczególności z przepisów podatkowych państw członkowskich; stąd też niezbędne jest wprowadzenie, w związku z konsolidacją spółek różnych państw członkowskich, zasad opodatkowania, które są neutralne w odniesieniu do konkurencji, w celu umożliwienia przedsiębiorstwom dostosowania się do wymagań wspólnego rynku, zwiększenia ich produktywności i zwiększenia ich siły konkurencyjnej na międzynarodowym poziomie”.

6. Zgodnie z brzmieniem motywu trzeciego:

„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”.

7. Artykuł 2 stanowi:

„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:

[…]

— vennootschapsbelasting [podatkowi dochodowemu od osób prawnych] w Królestwie Niderlandów,

[…]”.

8. Zgodnie z art. 3 ust. 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”.

9. Artykuł 5 ust. 1 stanowi:

„Zyski, które spółka zależna dzieli [wypłaca] na rzecz spółki dominującej, są zwolnione z podatku dochodowego potrącanego u źródła dochodu przynajmniej w przypadkach, kiedy ta ostatnia posiada minimum 25% kapitału spółki zależnej”.

10. Załącznik, „Wykaz spółek wymienionych w art. 2 lit. a)”, stanowi:

„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, określane jako: »naamloze vennootschap«, »besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid«;

[…]”.

B – *Prawo belgijskie*

Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 [3]

11. Zgodnie z art. 266:

„Król może, na warunkach i w granicach, które określi, zaniechać całkowicie lub w części poboru zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych z dóbr ruchomych i innych dochodów, 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, 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 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 od dochodów kapitałowych lub dochodowych, względnie obrotowych (zakelijke belastingen), lub też podlegają opodatkowaniu według stawki niższej niż 15%;

2. dochody ze świadectw belgijskich przedsiębiorstw zbiorowego inwestowania;

3 — Kodeks podatków dochodowych z 1992 r. (zwany dalej „WIB 1992”).

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 zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych od dochodów z papierów dłużnych, od których odsetki zostały skapitalizowane […], ani od papierów wartościowych nieuprawniających do okresowych wypłat emitowanych […] z dyskontem odpowiadającym skapitalizowanym odsetkom do terminu wygaśnięcia tytułu […].

Ustęp drugi nie ma zastosowania do papierów wartościowych powstałych w wyniku podziału obligacji liniowych wyemitowanych przez Belgische Staat".

Koninklijk Besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 [4]

12. Artykuł 106 ust. 5 stanowi:

„Od poboru zaliczki na podatek 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 zaniechania poboru [zaliczki na poczet dochodów kapitałowych] nie dochodzi jednakże, jeżeli w odniesieniu do akcji, za które następuje wyłata dywidend, spółka dominująca nie posiada co najmniej 25% udziałów w kapitale spółki zależnej, a posiadanie minimalnego udziału w wysokości 25% udziałów nie trwa lub nie trwało przez nieprzerwany okres co najmniej roku.

Dla celów stosowania ust. 1 i 2 pojęcia »spółki zależnej« i »spółki dominującej« odpowiadają pojęciom użytym w dyrektywie 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".

C – *Konwencja pomiędzy rządem belgijskim a rządem niderlandzkim zmierzająca do unikania podwójnego opodatkowania w dziedzinie podatku dochodowego i majątkowego oraz do uregulowania pozostałych kwestii w dziedzinie podatków* [5]

13. Artykuł 10 stanowi:

„1. º Dywidendy wypłacone przez spółkę posiadającą siedzibę w jednym umawiającym się państwie rezydentowi drugiego umawiającego się państwa podlegają opodatkowaniu w tym drugim państwie.

2. º Niemniej jednak dywidendy te mogą zostać opodatkowane również w państwie, którego spółka wypłacająca dywidendy jest rezydentem, oraz zgodnie z prawem tego państwa, jednakże ustalony w ten sposób podatek nie może przekraczać […] 5% wartości brutto dywidend, jeśli otrzymującym dywidendy jest spółka akcyjna, która posiada bezpośrednio co najmniej 25% kapitału spółki wypłacającej dywidendy […]".

4 — Dekret królewski z dnia 27 sierpnia 1993 w sprawie wykonania kodeksu podatków dochodowych z 1992 r. (zwany dalej „KB/WIB 1992").

5 — Podpisana w Brukseli w dniu 19 października 1970 r. (zwana dalej „konwencją o unikaniu podwójnego opodatkowania").

II – Okoliczności faktyczne postępowania głównego i pytania prejudycjalne

14. Wereldhave Belgium jest spółką komandytowo-akcyjną prawa belgijskiego, w której posiadaczami kapitału są spółki prawa niderlandzkiego Wereldhave International i Wereldhave (odpowiednio w części 35% i 45%), z których pierwsza jest spółką zależną.

15. Wereldhave International i Wereldhave są przedsiębiorstwami zbiorowego inwestowania [6] w formie spółki akcyjnej [7], które dzielą bezpośrednio swe zyski pomiędzy swoich akcjonariuszy i które zgodnie z prawem niderlandzkim podlegają podatkowi od osób prawnych (vennootschapsbelasting, w Niderlandach), obliczanym według stawki zero.

16. W latach 1999 i 2000 Wereldhave Belgium wypłaciła zyski Wereldhave International i Wereldhave, dokonując potrącenia u źródła zaliczki na podatek od tych dochodów kapitałowych według stawki 5% [8].

17. Wspomniane spółki złożyły odrębne pisma do belgijskiego organu podatkowego, wnosząc o zwolnienie z potrącenia u źródła podatku, które zostało zastosowane do wypłaconych innym dywidend. Powołały się w tym celu na art. 5 ust. 1 dyrektywy 90/435 i art. 106 ust. 5 KB/WIB 1992, który transponuje ją do prawa belgijskiego.

18. Wobec braku wyraźnej odpowiedzi organu belgijskiego w terminie sześciu kolejnych miesięcy Wereldhave Belgium, Wereldhave International i Wereldhave wniosły skargę do rechtbank van eerste aanleg te Brussel (sądu pierwszej instancji w Brukseli, Belgia).

19. W dniu 20 listopada 2012 r. rechtbank van eerste aanleg te Brussel (sąd pierwszej instancji w Brukseli) wydał dwa wyroki, w których orzekł, że dywidendy wypłacone w latach 1999 i 2000 przez Wereldhave Belgium niderlandzkim spółkom Wereldhave International i Wereldhave nie powinny podlegać potrąceniu u źródła podatku od dochodów kapitałowych, i nakazał państwu belgijskiemu zwrot zapłaconych kwot wraz z odsetkami.

20. Belgijski organ zaskarżył obydwa wyroki do Hof van beroep te Brussel (sądu apelacyjnego w Brukseli, Belgia), podnosząc zasadniczo, że spółki otrzymujące dywidendy były belgijskimi UCITS i nie mogły zostać objęte zwolnieniem z potrącenia u źródła podatku od dochodów kapitałowych, ponieważ nie spełniały przesłanek ustanowionych w art. 2 lit. c) dyrektywy 90/435 w związku z art. 106 ust. 5 KB/WIB 1992, gdyż podlegały podatkowi według stawki zero w Niderlandach.

21. Wereldhave Belgium, Wereldhave International i Wereldhave podnoszą przed Hof van beroep te Brussel (sądem apelacyjnym w Brukseli), że UCITS w formie spółki akcyjnej podlegają co do zasady niderlandzkiemu podatkowi od osób prawnych (art. 1 niderlandzkiej ustawy o podatku od osób prawnych z 1969 r.), co ich zdaniem wystarcza dla niezasadności spornego potrącenia. Powołują się w tym celu na art. 266 WIB 1992, art. 106 ust. 5 KB/WIB 1992, jak również na art. 5 dyrektywy 90/435, i twierdzą, że opodatkowanie, na które powołuje się ostatni z wymienionych przepisów, nie wymaga rzeczywistego poboru podatku.

22. Pomocniczo, na wypadek gdyby okazało się, że dyrektywa 90/435 nie ma zastosowania, podnoszą, iż art. 49 i 63 TFUE sprzeciwiają się zastosowanym do nich belgijskim przepisom, co miałoby wynikać z postanowienia Trybunału z dnia 12 lipca 2012 r., Tate & Lyle Investments (C-384/11, EU:C:2012:463).

6 — Zwane dalej „UCITS”.

7 — „Naamloze vennootschap”.

8 — Zastosowaną stawką jest stawka z konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy Belgią i Niderlandami.

23. W tych okolicznościach Hof van Beroep te Brussel (sąd apelacyjny w Brukseli) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy 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 dyrektywa ta stoi na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które nie odstępuje od pobrania zaliczki na poczet 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 (UCITS), która musi wypłacić wszystkie swoje zyski na rzecz swoich udziałowców 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. 49 (dawny art. 43) i art. 63 (dawny art. 56) TFUE (w brzmieniu i zgodnie z numeracją nadanymi im przez traktat z Lizbony) należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które nie odstępuje od pobrania zaliczki na poczet 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 (UCITS), która musi wypłacić wszystkie swoje zyski na rzecz swoich udziałowców i pod tym warunkiem może korzystać z zerowej stawki podatkowej podatku dochodowego od osób prawnych?”.

III – Podsumowanie uwag stron

A – *W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego*

24. Wereldhave Belgium, Wereldhave International i Wereldhave twierdzą, że niderlandzkie przedsiębiorstwa podlegają podatkowi od osób prawnych w Niderlandach oraz że, pomimo iż są opodatkowane według stawki zero, z tej racji, że są UCITS wypłacającymi dywidendy akcjonistom, spełniają przesłankę, o której mowa w art. 2 lit. c) dyrektywy 90/435. Na poparcie swojej tezy przytaczają liczne stanowiska doktrynalne [9], z których wnioskują, że opodatkowanie nie wymaga rzeczywistego poboru podatku. Miałby to być warunek obiektywny związany ze spółką, a nie z uzyskanymi zyskami lub z ich podatkowym traktowaniem w taki sposób, że na opodatkowanie nie miałoby wpływu całkowite lub częściowe zwolnienie z podatku. Dodają, że zgodnie z niderlandzką doktryną UCITS nie są zwolnione z podatku od osób prawnych, lecz podlegają opodatkowaniu częściowemu według stawki zerowej [10].

9 — L. De Broe, R De Boeck: De moeder-dochterriichtlijn: Europese fiscale piecemeal engineering op weg naar harmonie, w: B. Peeters (wyd.), *Europees Belastingrecht*, Larcier, Gandawa 2005, s. 362; T. Jansen, P. De Vos, *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*, Intersentia, Antwerpia 2008, s. 269; J.P. Lagae, Les revenus d’actions et de parts de sociétés belges et étrangères, w: *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, Jeune Barreau, Bruksela 1990, s. 116; S. Van Crombrugge, *Beginselen van de vennootschapsbelasting*, Kluwer, Antwerpia 2008, s. 54; S. Van Crombrugge, *Beginselen van de vennootschapsbelasting*, Kluwer, Antwerpia 1997, s. 48.

10 — O.C.R. Marres, P.J. Wattel, *Dividendbelasting*, Kluwer, Deventer 2011, s. 216, 217.

25. Dla wspomnianych spółek bez znaczenia jest fakt, że zgodnie z pracami przygotowawczymi do dyrektywy 90/435 niderlandzkie UCITS pozostały poza zakresem jej zastosowania: oświadczenia Rady pozbawione są mocy prawnej, jeżeli nie zostały wcielone do przyjętych przepisów prawnych, tak jak to ma miejsce w niniejszej sprawie [11].

26. W związku z tym Wereldhave Belgium, Wereldhave International i Wereldhave twierdzą, że dyrektywę należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona przepisowi krajowemu takiemu jak sporny w niniejszej sprawie.

27. Rządy belgijski, czeski, francuski i włoski, a także Komisja są co do zasady zgodne, że dyrektywa 90/435 nie ma zastosowania w niniejszej sprawie, ponieważ:

— Jej art. 2 lit. c) wymaga nie tylko, aby spółka podlegała opodatkowaniu, ale także, aby była przedmiotem rzeczywistego opodatkowania, jak uznał Trybunał w wyroku Aberdeen Property Finivest Alpha [12].

— Celem dyrektywy 90/435 jest zniesienie podwójnego opodatkowania, co obowiązkowo oznacza, że doszło do rzeczywistego opodatkowania. Dopuszczenie zwolnienia z potrącenia podatku u źródła w sytuacji, gdy brak jest rzeczywistego opodatkowania w państwie siedziby, nie służyłoby temu celowi i mogłoby być środkiem w celu uniknięcia jakiegokolwiek opodatkowania. Założeniem dyrektywy 90/435 nie jest jej zastosowanie do każdej wypłaty dywidend pomiędzy spółkami dominującymi a spółkami zależnymi, a jedynie w wypadkach w niej przewidzianych, które nie obejmują sytuacji podwójnego braku opodatkowania.

28. Rząd włoski i Komisja podkreślają ponadto, że brak zwolnienia (z podatku od osób prawnych), o którym mowa w art. 2 lit. c) dyrektywy 90/435, musi mieć charakter stały i nie może obowiązywać w określonym roku podatkowym lub w związku ze szczególnym zdarzeniem, które powoduje, że nie powstaje obowiązek zapłaty podatku.

29. Jeżeli chodzi o znajdujący się w tym samym przepisie wymóg, aby opodatkowanie następowało „bez możliwości wyboru", rząd włoski podkreśla, że postanowienie odsyłające nie wyjaśnia, czy zastosowanie stawki zerowej do niderlandzkich UCITS wynika z wyboru ich organów spółkowych, czy też z samego statutu tworzącego spółki. W obydwu przypadkach zapewnia on, że rezultat byłby ten sam, ponieważ brak jest różnicy pomiędzy zwolnieniem a opodatkowaniem według stawki zerowej. Komisja jest zdania, że utworzenie UCITS obejmuje szczególną opcję zastania objętym tym systemem i przestrzegania jego warunków.

30. Komisja podkreśla ponadto, że prace przygotowawcze nad dyrektywą 90/435 zawierają oświadczenie, które wyłączało niderlandzkie UCITS z zakresu jej zastosowania. Pomimo że oświadczenie to pozbawione jest wewnętrznej mocy prawnej, to jednak świadczy o intencji prawodawcy unijnego: wraz z tym oświadczeniem wyłączone zostały w wyraźny sposób nie tylko UCITS, ale także każda inna spółka podlegająca opodatkowaniu, która jednakże byłaby w sposób stały z niego zwolniona. Brak wyraźnego wymienienia UCITS w ostatecznym tekście, pomimo że zostały one wymienione w pracach przygotowawczych, można wyjaśnić tym, że skoro korzystają one ze zwolnienia, to już z uwagi na to pozostają poza zakresem zastosowania dyrektywy 90/435, zgodnie z jej art. 2 lit. c).

11 — Powołują się na poparcie swojego stanowiska na wyrok z dnia 17 października 1996 r., Denkavit i in., C-283/94, C-291/94 i C-292/94, EU:C:1996:387, pkt 29.

12 — Wyrok z dnia 18 czerwca 2009 r., C-303/07, EU:C:2009:377.

B – *W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego*

31. Rząd francuski nie przedstawił uwag w odniesieniu do tej części odesłania. Niemniej jednak uczyniły to rządy włoski i czeski oraz Komisja, które opowiadają się za niedopuszczalnością pytania drugiego, ponieważ postanowienie odsyłające w tym zakresie nie przedstawia krajowych ram prawnych ani nie wyjaśnia, na czym miałoby polegać odmienne traktowanie UCITS będących belgijskimi rezydentami i UCITS niebędących rezydentami.

32. Z kolei Wereldhave Belgium, Wereldhave International i Wereldhave koncentrują swoją uwagę na ocenie prawa belgijskiego w celu stwierdzenia, że istnieje odmienne traktowanie spółek będących rezydentami i spółek niebędących rezydentami, skutkujące tym, że ostatnie z wymienionych spółek nie mogą uniknąć opodatkowania kaskadowego. Niekorzystne traktowania spółek niebędących rezydentami narusza swobodny przepływ towarów oraz swobodę przedsiębiorczości.

33. Rząd belgijski opowiada się przeciwko zastosowaniu w niniejszej sprawie wymienionego w odesłaniu prejudycjalnym postanowienia Tate & Lyle Investments [13] oraz wyroku Aberdeen Property Finivest Alpha [14]. Sama ocena przepisów podatkowych prowadzi go to stwierdzenia, że w Belgii spółki niebędące rezydentami nie są mniej korzystnie traktowane niż rezydenci. Porównanie podatków mających zastosowanie do spółek belgijskich i do niderlandzkich należy porównać do systemu podatkowego belgijskich UCITS, które korzystają z nieporównywalnego traktowania, a nie ze spółkami belgijskimi objętymi powszechną regulacją podatkową.

34. Rząd włoski i Komisja twierdzą subsydiarnie, że jeżeli wykazano by istnienie niekorzystnego traktowania UCITS niebędących belgijskimi rezydentami, zastosowanie miałoby orzecznictwo ujęte w postanowieniu Tate & Lyle Investments [15]. W takim przypadku doszłoby do naruszenia swobodnego przepływu kapitału, aczkolwiek należałoby sprawdzić, czy nałożone ograniczenia mogą zostać uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego, a także czy są one właściwe dla zagwarantowania zamierzonego celu i nie wychodzą poza to, co jest niezbędne dla jego osiągnięcia.

IV – Postępowanie przed Trybunałem

35. Postanowienie odsyłające wpłynęło do sekretariatu Trybunału w dniu 19 sierpnia 2015 r.

36. Wereldhave Belgium, Wereldhave International, Wereldhave, rządy belgijski, czeski, francuski i włoski oraz Komisja Europejska złożyły uwagi na piśmie. Nie było podstaw do przeprowadzenia rozprawy.

V – Ocena

A – *W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego*

37. Dyrektywa 90/435 zmierza do unikania podwójnego opodatkowania przy wypłacaniu dywidend pomiędzy spółkami zależnymi i spółkami dominującymi mającymi siedzibę w różnych państwach członkowskich, które to opodatkowanie uznaje za przeszkodę w tworzeniu przedsiębiorstw lub grup spółek na skalę wspólnotową. Zgodnie z jej motywami pierwszym i trzecim [16], rozpatrywanymi łącznie,

13 — Postanowienie z dnia 12 lipca 2012 r., C-384/11, EU:C:2012:463.

14 — Wyrok z dnia 18 czerwca 2009 r., C-303/07, EU:C:2009:377.

15 — Postanowienie z dnia 12 lipca 2012 r., C-384/11, EU:C:2012:463.

16 — Przytoczonymi w pkt 5 i 6 niniejszej opinii.

w celu ułatwienia tworzenia takich grup spółek nie powinno się utrzymywać „ogranicze[ń], niedogodności lub zakłóce[ń] wynikając[ych] w szczególności z przepisów podatkowych państw członkowskich", które dyskryminują lub „karzą" stosunki pomiędzy spółkami dominującymi a spółkami zależnymi niemającymi siedziby w tym samym państwie.

38. Dyrektywa 90/435 przyjmuje dwa rodzaje szczególnych środków w tym celu. Po pierwsze, stanowi ona, że państwo spółki dominującej powstrzyma się od opodatkowywania zysków uzyskanych od spółki zależnej albo że je opodatkowuje, „jednocześnie upoważniając spółkę dominującą i stały zakład do odliczenia od kwoty podatku należnego tej części podatku dochodowego od osób prawnych, płaconego przez spółkę zależną, która odnosi się do tych zysków" [17]. Po drugie, uznaje za zwolnione z potrącenia podatku u źródła zyski lub dywidendy, które spółka zależna wypłaca na rzecz spółki dominującej, o ile zachodzą określone okoliczności [18]. Spór w postępowaniu głównym dotyczy tej drugiej sytuacji.

39. Tymczasem ów „wspólny system" [19] nie ma zawsze zastosowania ani nie ma zastosowania do jakiegokolwiek stosunku pomiędzy spółką zależną a spółką dominującą. Dyrektywa 90/435 ogranicza swój zakres zastosowania poprzez zdefiniowanie (w art. 2), jakiej „spół[ki] państwa członkowskiego" dotyczy. Konkretnie, ustala szereg niezbędnych przesłanek dla przyznania jej tego statusu, wśród których znajduje się wymóg, że musi ona „podlega[ć] jednemu z poniższych podatków bez możliwości wyboru lub zwolnienia […] vennootschapsbelasting w Królestwie Belgii" [art. 2 lit. c)].

40. Kontrowersja pojawia się od chwili, w której spółki dominujące w postępowaniu głównym są opodatkowywane vennootschapsbelasting według stawki zerowej w Niderlandach. Czy okoliczność ta oznacza, że „zwolnione" są one z zapłaty podatku w państwie siedziby? Jeżeli tak by było, stosowanie art. 2 lit. c) dyrektywy 90/435 oznaczałoby tyle, że system tej dyrektywy nie ma zastosowania do niniejszej sprawy, ponieważ przepis ten wymaga nie tylko, aby spółka podlegała podatkowi od osób prawnych, ale także aby nie była ona z niego zwolniona [20].

41. Tezą bronioną przez skarżących w postępowaniu głównym jest to, że sam już fakt bycia podatnikiem spełnia sporne kryterium. Opodatkowanie nie wymaga koniecznie rzeczywistego poboru podatku i ma miejsce również wtedy, gdy towarzyszy mu zwolnienie lub opodatkowanie według stawki zerowej.

42. Podejście skarżących w postępowaniu głównym spółek mogłoby być ważne, gdyby art. 2 lit. c) dyrektywy 90/435 mówił tylko o podleganiu. Tak jednak nie jest: przepis nakłada bowiem jeden warunek pozytywny (podleganie opodatkowaniu) oraz drugi, negatywny (niekorzystanie z jakiegokolwiek zwolnienia), przy czym obydwa muszą być jednocześnie i obowiązkowo spełnione. W zrozumiały sposób twierdzenia tych spółek koncentrują się na podleganiu podatkowi, z prawie

17 — Artykuł 4.

18 — Artykuł 5. W niniejszej sprawie nie budzi wątpliwości spełnienie wymogów ustanowionych w tym przepisie.

19 — W ten sposób określa go ostatni fragment trzeciego motywu dyrektywy 90/435.

20 — Różnica pomiędzy „podleganiem podatkowi" i „zwolnieniem" z głównego obowiązku podatkowego (to jest z zapłaty należności podatkowej) polega, w podsumowaniu, na tym, że w przypadku niepodlegania podatkowi nie istnieje zdarzenie podatkowe, podczas gdy w przypadku zwolnienia – istnieje. W przypadku zwolnień teoretycznie powstało główne zobowiązanie podatkowe, jednakże podatnik zostaje całkowicie lub częściowo zwolniony przez ustawę z jego zapłaty, i ostatecznie jest ono niewymagalne. O ile w niektórych krajowych porządkach prawnych nie powstają prawne problemy terminologiczne lub dogmatyczne w celu przyjęcia tego rozróżnienia, o tyle w innych porządkach prawnych brak jest tej samej jasności pojęciowej. W uwagach niektóre strony uważają podleganie opodatkowaniu za „podleganie subiektywne", a zwolnienie za „podleganie obiektywne". Inne strony posługują się pojęciami „podlegania abstrakcyjnego" i „podlegania konkretnego". Inne wreszcie łączą „niepodleganie" z ideą „skuteczności" poprzez zastosowanie określeń takich jak „rzeczywiste opodatkowanie" lub „rzeczywiście podlegająca".

całkowitym pominięciem zwolnienia [21]. Zwolnienie oznacza, że pomimo wystąpienia zdarzenia podatkowego (to jest opodatkowania) nie powstaje zobowiązanie do zapłaty odpowiedniego podatku, ponieważ prawodawca uznał za stosowane zwolnienie z ciężaru podatkowego określonej kategorii spółek.

43. Moim zdaniem niderlandzka ustawa opodatkowuje określone podmioty (w niniejszym przypadku UCITS) podatkiem od osób prawnych, a następnie w sposób abstrakcyjny stanowi, że opodatkowywane są one według stawki zero, przyznając im w rzeczywistości zwolnienie z ciężaru podatkowego. W ten sposób wyłącza je z zakresu zastosowania dyrektywy 90/435.

44. Nie wydaje mi się, że można zakwestionować tę ocenę za pomocą solidnych argumentów. Z definicji „stawka zerowa" podatku od osób prawnych oznacza całkowity brak opodatkowania, to znaczy całkowite zwolnienie. Jeżeli dochodzimy to takiego rezultatu w wyniku wyraźnego przepisu prawa, który tak postanowił ex ante i w stały sposób w odniesieniu do określonej kategorii podmiotów, niezależnie od otrzymywanych zysków, nie widzę możliwości zaprzeczenia temu, że chodzi o prawdziwe zwolnienie z owego podatku w rozumieniu art. 2 lit. c) dyrektywy 90/435.

45. Dodatkowy argument potwierdza, że biorące udział w niniejszej sprawie spółki niderlandzkie nie są objęte zakresem zastosowania dyrektywy 90/435. Dyrektywa ta bowiem, o czym była już mowa, ma na celu unikanie podwójnego poboru przez państwa członkowskie podatku tego samego rodzaju (ciążącego na zyskach spółek) w ramach stosunków pomiędzy spółkami dominującymi i zależnymi. Zarówno brak opodatkowania, jak i całkowite zwolnienie ich dochodów (w niniejszym przypadku kapitałowych) znoszą ryzyko, iż spółka znajdująca się w jednej z opisanych sytuacji zostanie podwójnie opodatkowana z tytułu podatku od osób prawnych, z którego to względu nie ma konieczności stosowania wspólnego systemu przewidzianego przez dyrektywę [22].

46. Komisja w uwagach opisuje, jak to na posiedzeniu Rady w dniu 11 czerwca 1990 r. po uprzednim przyjęciu dyrektywy 90/435 w obecności różnych rządów przedstawiono liczne oświadczenia w celu włączenia do akt, w których w wyraźny sposób pozostawione zostały poza zakresem zastosowania wspomnianej dyrektywy określone kategorie podmiotów (wśród nich niderlandzkie UCITS) [23]. Pomimo że oświadczenia te pozbawione są mocy wiążącej, niemniej jednak nadal mają one znaczenie hermeneutyczne. Okoliczność, że propozycje nie zostały ostatecznie zawarte w tekście, nie wynika z odrzucenia ich treści, lecz z pewności, iż treść art. 2 lit. c) w zakresie, w jakim odnosi się ona do zwolnienia z podatku, obejmuje te wyłączenia.

47. Podsumowując, dyrektywa 90/435 nie ma zastosowania do sytuacji, której dotyczy postępowanie główne, z uwagi na to, że nie można zaklasyfikować spółek dominujących jako „spółek państwa członkowskiego" w rozumieniu art. 2 lit. c) tej dyrektywy. W związku z tym nie ma potrzeby oceniania sprzeczności dyrektywy z belgijskimi przepisami, które ustanawiają potrącenie podatku od osób prawnych u źródła (według stawki 5%) od dywidend spółki zależnej wypłacanych spółkom dominującym.

21 — Podkreślają, że poprzez zastosowanie w konkretnym roku podatkowym przepisów dotyczących obliczenia podatku, w tym obniżenia podstawy opodatkowania lub odliczenia od podatku, kwota podatku mogłaby wynieść zero (lub być ujemna), co nie miałoby znaczenia dla podlegania podatkowi. Nie wydaje mi się jednak, aby dyrektywa, wymieniając zwolnienie, odnosiła się do ustalenia zobowiązania podatkowego w każdym roku, lecz do przepisów ogólnych, które regulują tę instytucję w ramach ustawy regulującej podatek od osób prawnych.

22 — Rząd Republiki Czeskiej przedstawił to obrazowo w swoich uwagach: istnienie rzeczywistego opodatkowania jest niezbędnym warunkiem istnienia podwójnego opodatkowania. Dopuszczenie zwolnienia z potrącenia podatku u źródła w przypadku braku rzeczywistego opodatkowania w państwie siedziby nie służyłoby celowi unikania podwójnego opodatkowania.

23 — Tekst oświadczenia dotyczącego spółek niderlandzkich był następujący: „Rada i Komisja postanawiają, że niderlandzkie spółki inwestycyjne w rozumieniu art. 28 ustawy o podatku od osób prawnych z 1969 r. nie są objęte zakresem zastosowania niniejszej dyrektywy". Podobne oświadczenia Rady i Komisji pojawiają się w aktach: a) w odniesieniu do niektórych niemieckich spółek inwestycyjnych; b) w odniesieniu do spółek hiszpańskich objętych systemem „przejrzystości podatkowej" oraz c) w odniesieniu do spółek portugalskich, które „co do zasady podlegają podatkowi od osób prawnych, ale jednocześnie są z niego zwolnione, i których zyski przekazywane są ich wspólnikom".

B – *W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego*

48. Odpowiedź na pytanie pierwsze nie przesądza jednak odpowiedzi na pytanie drugie. Jak orzekł już Trybunał m.in. w wyroku Aberdeen Property Finivest Alpha[24], w sytuacjach nieobjętych dyrektywą 90/435 (w których „do państw członkowskich należy określenie, czy i w jakim zakresie unikać będą podwójnego opodatkowania wypłaconych zysków w znaczeniu ekonomicznym, a także wprowadzenie w tym celu, jednostronnie lub w drodze umowy zawartej z innymi państwami członkowskimi, rozwiązań służących zapobieganiu tego rodzaju podwójnemu opodatkowaniu lub zmniejszaniu go"), nie należy ustanawiać środków sprzecznych z zagwarantowanymi przez traktat swobodami przepływu. Problemu tego dotyczy właśnie drugie pytanie sądu odsyłającego.

49. Rząd włoski, rząd Republiki Czeskiej oraz Komisja twierdzą, że drugie pytanie może być niedopuszczalne, ponieważ nie zostały w nim opisane przez sąd odsyłający w wystarczający sposób stan faktyczny i ramy prawne sporu. Rząd francuski nie przedstawia nawet uwag odnośnie do tego pytania.

50. Oczywiste jest, że postanowienie odsyłające obarczone jest tym brakiem. Z jednej strony nie wyjaśnia ono, w jaki sposób belgijskie przepisy podatkowe miałyby prowadzić do niekorzystnego traktowania spółek niebędących rezydentami w porównaniu ze spółkami będącymi rezydentami, tak aby naruszona została jedna z podstawowych swobód zagwarantowanych przez traktat FUE. Z drugiej strony przede wszystkim nie przedstawia ono w sposób szczegółowy przepisów krajowych i konwencyjnych, które miałyby znaczenie dla oceny ewentualnego naruszenia tych swobód.

51. Owe zaniechania mają szczególne znaczenie, jeżeli są one oceniane w świetle metody, jaką Trybunał posługuje się za każdym razem przy ocenie pytań prejudycjalnych skierowanych w sprawach podobnych do niniejszej, dotyczących dziedziny podatków bezpośrednich. Sposób, w jaki działa w poszczególnych etapach i fazach, ma na celu określenie w pierwszej kolejności swobody, która ma zastosowanie, i ewentualnego jej ograniczenia, które miało miejsce. W drugiej kolejności porównuje wchodzące w grę sytuacje w celu oceny, czy doszło do odmiennego traktowania, co wynika ze szczegółowego zbadania przepisów krajowych, które go spowodowały. Wreszcie, zastanawia się nad ewentualnym uzasadnieniem opartym na nadrzędnych względach interesu ogólnego, a także nad proporcjonalnością przepisu krajowego ograniczającego daną swobodę.

52. Otóż, na każdym z tych etapów konieczne jest, aby Trybunał dysponował wystarczającymi informacjami dostarczonymi przez sąd odsyłający co do właściwego prawa krajowego, co nie ma miejsca w niniejszej sprawie. W ten sposób, na przykład w celu oceny, czy w postępowaniu głównym można stwierdzić odmienne traktowanie pod względem podatku od osób prawnych, należy dokonać porównania nie pomiędzy rezydentami belgijskimi i nierezydentami ogólnie, lecz pomiędzy niderlandzkimi UCITS a ich belgijskimi odpowiednikami (spółkami inwestycyjnymi), o których systemie prawnym konkretnie postanowienie odsyłające nie wspomina.

53. W postanowieniu tym brak jest również wskazówek prawnych, w jednym lub w drugim znaczeniu, z których z całą pewnością można by wywnioskować, że belgijskie przepisy podatkowe przewidują mechanizmy, które pozwalają na złagodzenie opodatkowania kaskadowego lub na przeniesienie opodatkowania wyłącznie na rzecz spółek typu UCITS będących rezydentami belgijskimi, a nie na rzecz pozostałych. Sąd odsyłający ponadto nie uwzględnia konwencji zmierzającej do unikania podwójnego

24 — Wyrok z dnia 18 czerwca 2009 r., C-303/07, EU:C:2009:377, pkt 28.

opodatkowania podpisanej pomiędzy Belgią a Niderlandami, której treść [25] mogłaby w odpowiednim przypadku zneutralizować lub złagodzić niekorzystne skutki dla niderlandzkich spółek, wynikające rzekomo z ograniczenia swobodnego przepływu kapitału (art. 56 TFUE) stworzonego przez belgijskie ustawy podatkowe [26]. Wreszcie, w postanowieniu odsyłającym brak jest jakiejkolwiek wzmianki co do ewentualnego uzasadnienia z uwagi na nadrzędne względy interesu ogólnego i co do proporcjonalności owego rzekomego ograniczenia.

54. Szczególnie wyraźny jest brak wystarczających informacji w odesłaniu, który nie może zostać zastąpiony samymi twierdzeniami stron dotyczącymi systemu podatkowego mającego zastosowanie w chwili wydania postanowienia do belgijskich spółek inwestycyjnych w porównaniu z niderlandzkimi UCITS, pomimo iż ma to kluczowe znaczenie dla postępowania. W uwagach rządu belgijskiego oraz skarżących spółek oceniane są bardzo różne punkty widzenia w tej kwestii, przy czym sporu tego nie może rozstrzygnąć Trybunał, ponieważ określenie, wykładnia i stosowanie przepisów prawa krajowego należy wyłącznie do sądu krajowego.

55. Konkretnie, belgijski rząd twierdzi, że zgodnie z systemem podatkowym jego państwa, który ma zastosowanie do spółek inwestycyjnych będących rezydentami (nadzwyczajny system prawa powszechnego), potrącenie podatku u źródła stanowiłoby „opodatkowanie ostateczne, ponieważ nie można było go zaliczyć na poczet podatku ciążącego na tych spółkach ani nie podlegało ono zwrotowi” [27]. Na poparcie tej tezy powołuje się na art. 123 KB/WIB 1992 w związku z art. 143 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 4 grudnia 1990 r. Dodaje, że o ile pojawiający się problem jest podobny do problemu, który leży u podstaw wyroku z dnia 25 października 2012 r. Komisja/Belgia [28], to jednak system podatkowy, odnośnie do którego wypowiedział się wówczas Trybunał, dotyczący spółek inwestycyjnych nieposiadających w Belgii stałego zakładu, jest różny od systemu mającego zastosowanie do dywidend wypłacanych przez Wereldhave Belgium na rzecz spółki dominującej, ponieważ pierwszy z systemów zezwalał na odliczenie, zwrot potrąconej kwoty, co nie ma miejsce w drugim z systemów.

56. Jeżeli owe twierdzenia rządu belgijskiego odpowiadałyby rzeczywistości (co należy do weryfikacji przez sąd a quo), zostałoby wykazane, że spółki inwestycyjne będące rezydentami w tym państwie nie mogły w odniesieniu do otrzymywanych dochodów kapitałowych zneutralizować ciężaru podatkowego, który wynika dla nich z praktyki potrącania u źródła tych dochodów. Innymi słowy, wykazano by, że niderlandzkie UCITS oraz belgijskie spółki inwestycyjne korzystają z tego samego traktowania pod względem podatkowym w przypadku potrącenia u źródła podatku od osób prawnym. Ani jedne, ani drugie nie byłyby zwolnione z opodatkowania z uwagi na jego ostateczny i niepodlegający zwrotowi charakter, co wykluczałoby niekorzystne traktowanie pierwszych.

25 — Rząd belgijski powołał się w uwagach na art. 10 konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania, którego treść została przytoczona w pkt 13 niniejszej opinii. Zgodnie ze wspomnianym postanowieniem konwencji podwójne opodatkowanie, powstałe poprzez potrącenie podatku w Belgii, jest łagodzone poprzez określenie procentowych granic 5% od „wartości brutto dywidend, jeśli otrzymującym dywidendy jest spółka akcyjna, która posiada bezpośrednio co najmniej 25% kapitału spółki wypłacającej dywidendy”. Skarżące spółki w postępowaniu głównym kwestionują jednak to, że stosowanie tejże konwencji pozwoliłoby na skompensowanie odmiennego traktowania, które wynika z belgijskich przepisów, ponieważ kwota potrącona u źródła (wspomniane 5%) przekształca się w ostateczny ciężar podatkowy, niepodlegający odliczeniu w Niderlandach.

26 — Pomimo że sąd a quo (który w tym zakresie postępuje zgodnie z propozycją pytania zasugerowaną przez strony, nie dodając własnego stanowiska) odnosi się zarówno do art. 49 TFUE, jak i do art. 56 TFUE, wydaje mi się, że właściwymi ramami dla oceny byłby swobodny przepływ kapitału. Nie wykluczam jednak, że swoboda przedsiębiorczości mogłaby hipotetycznie zostać naruszona w zakresie, w jakim ograniczenie wpływałoby na możliwość wywierania przez akcjonariusza rzeczywistego wpływu na decyzje spółki i na określenie jej działalności. Jeżeli ograniczenie byłoby pozbawione tej możliwości (co wydaje się nie mieć miejsca w niniejszej sprawie, ponieważ Wereldhave Belgium znajduje się w posiadaniu Wereldhave International i Wereldhave w częściach, odpowiednio, 35% i 45%), pozostawałoby jedynie zastosowanie art. 56 TFUE (zob. podobnie wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r., Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 38).

27 — Punkt 41 jego pisemnych uwag.

28 — Sprawa C-387/11, EU:C:2012:670. W owym wyroku Trybunał orzekł, że Królestwo Belgii „[p]oprzez utrzymanie odmiennych przepisów dotyczących opodatkowania dochodów kapitałowych i dochodów z ruchomości w zależności od tego, czy są one otrzymywane przez spółki inwestycyjne będące rezydentami, czy spółki inwestycyjne niebędące rezydentami, które nie posiadają w Belgii stałego zakładu, […] uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 49 TFUE”.

57. Jeżeli by założyć, że tak jest, nie stałoby to na przeszkodzie zgodności z art. 49 i 56 TFUE przepisów krajowych, które stosują do spółek inwestycyjnych potrącenie u źródła. Trybunał stwierdził już, ściśle rzecz biorąc, odnośnie do Królestwa Belgii [29], że nie można wymagać od państwa siedziby spółki wypłacającej zyski, aby „zagwarantowało, że zyski wypłacane zagranicznemu akcjonariuszowi nie będą podlegały opodatkowaniu kaskadowemu lub podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze gospodarczym, czy to w drodze zwolnienia tych zysków od podatku po stronie spółki dokonującej wypłat, czy to w drodze przyznania udziałowcowi korzyści podatkowej odpowiadającej podatkowi zapłaconemu od zysku przez spółkę dokonującą wypłaty". Wymóg ten oznaczałby, dodaje on, że „państwo to winno zrzec się swego prawa do opodatkowania dochodów osiąganych z działalności gospodarczej wykonywanej na jego terytorium" [30].

58. Mogłoby się jednak zdarzyć, że prawo stosowane w niniejszym przypadku do spółek inwestycyjnych nie zgadzałoby się dokładnie z wersją tego prawa przedstawioną przez Królestwo Belgii w uwagach. Jeżeli sąd odsyłający odwołałby się do tego prawa, ocena jego treści mogłaby hipotetycznie doprowadzić do oceny, że prawo obowiązujące w latach 2009 i 2010 nie różni się od prawa ocenianego przez Trybunał w postanowieniu z dnia 12 lipca 2012 r., Tate & Lyle Investments [31], lub w wyroku z dnia 25 października 2012 r. Komisja/Belgia [32], które to orzeczenia są wcześniejsze niż postanowienie odsyłające i dotyczą w szczególności belgijskich przepisów podatkowych regulujących podatek od osób prawnych.

59. W tych okolicznościach nie można wnosić do Trybunału o rozstrzygniecie sporu (pomiędzy Wereldhave i belgijskim rządem), który dotyczy w rzeczywistości ram prawnych, na podstawie których należy porównać system podatkowy mający zastosowanie do niderlandzkich UCITS oraz do belgijskich spółek inwestycyjnych. Jest to obowiązek ciążący na sądzie kierującym pytanie prejudycjalne, a Trybunał nie może zastępować go w tym zadaniu ani wychodzić od założeń w celu udzielenia satysfakcjonującej odpowiedzi na pytanie prejudycjalne.

60. Z uwagi na powyższe okoliczności uważam, że nie pozostaje nic innego, jak orzec o niedopuszczalności drugiego pytania prejudycjalnego, ponieważ nie spełnia ono minimalnych przesłanek z art. 94 regulaminu postępowania przed Trybunałem.

61. Jeżeli jednak Trybunał postanowiłby wejść w istotę pytania i ocenić, że traktowanie podatkowe niderlandzkich UCITS było mniej niekorzystne pod względem potrącenia u źródła podatku od dywidend niż traktowanie, z jakiego korzystały belgijskie spółki inwestycyjne, wyrażam obawę, iż mogę jedynie przytoczyć ogólnie jego wcześniejsze orzecznictwo w tym zakresie lub konkretnie odesłać do postanowienia z dnia 12 lipca 2012 r., Tate & Lyle Investments (C-384/11, EU:C:2012:463) [33], dostosowując jego treść do sytuacji będącej przedmiotem oceny.

29 — Wyrok z dnia 25 października 2012 r. Komisja/Belgia, C-387/11, EU:C:2012:670, pkt 78, który przytacza wyroki: z dnia 12 grudnia 2006 r., Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, EU:C:2006:773, pkt 59; z dnia 17 września 2009 r., Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2011:670, pkt 83; z dnia 20 października 2011 r., Komisja/Niemcy, C-284/09, EU:C:2011:670, pkt 80.

30 — Podobny tok rozumowania znajduje się w postanowieniu Trybunału z dnia 12 lipca 2012 r., Tate & Lyle Investments, C-384/11, EU:C:2012:463, pkt 30, ponownie w związku z przepisami podatkowymi dotyczącymi potrącenia u źródła dywidend wypłacanych przez spółkę zależną z siedzibą w Belgii na rzecz spółki dominującej niemającej siedziby w tym kraju.

31 — Postanowienie z dnia 12 lipca 2012 r. Tate & Lyle Investments, C-384/11, EU:C:2012:463, pkt 3–9.

32 — Sprawa C-387/11, EU:C:2012:670.

33 — Na marginesie dodam, że Trybunał odpowiedział wówczas sądowi odsyłającemu postanowieniem, a nie wyrokiem, stwierdzając, że chodziło o „pytanie prejudycjalne […] identyczne jak inne pytanie, na które Trybunał już udzielił odpowiedzi, lub odpowiedź na takie pytanie mogła zostać bezpośrednio wywnioskowana z orzecznictwa" (pkt 17 wspomnianego postanowienia).

62. W rzeczywistości bowiem, podobnie jak to miało miejsce w sprawie Tate & Lyle Investments [34], rząd belgijski wybrał wykonywanie swego władztwa podatkowego nad dywidendami wypłacanymi przez spółki będące jego rezydentami na rzecz spółek będących rezydentami innych państw członkowskich. Tym samym spółki niebędące rezydentami korzystające z dywidend znajdują się w sytuacji równoważnej z sytuacją spółek będących rezydentami w odniesieniu do ryzyka opodatkowania kaskadowego wypłacanych dywidend w taki sposób, że powinny móc korzystać w tym zakresie z traktowania równoważnego z traktowaniem przyznanym spółkom będącym rezydentami [35].

63. Trybunał powinien, zgodnie z tą samą linią, zwrócić uwagę sądu odsyłającego na to, że niekorzystne traktowanie byłoby w stanie zniechęcić spółki będące rezydentami innego państwa członkowskiego do dokonywania inwestycji w Belgii i stanowiłoby w związku z tym ograniczenie swobody przepływu kapitału, zakazane zasadniczo przez art. 63 TFUE [36].

64. Niemniej jednak, ponieważ nie można wykluczyć, że państwo członkowskie mogłoby zagwarantować przestrzeganie jego zobowiązań wynikających z traktatu, podpisując z innym państwem członkowskim konwencję zmierzającą do unikania podwójnego opodatkowania, której stosowanie pozwoliłoby na kompensatę skutków odmiennego traktowania stosowanego przez prawo krajowe [37], sąd a quo musiałby wyważyć znaczenie konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy Belgią a Niderlandami, o której była już mowa, i rozstrzygnąć, czy gwarantuje ona, że spółki niebędące rezydentami będą traktowane w sposób równoważny z będącymi rezydentami spółkami prawa belgijskiego.

65. W zgodzie z orzeczeniami wydanymi już w tej dziedzinie Trybunał powinien wreszcie przypomnieć sądowi odsyłającemu, że jeżeli uzna – nawet wówczas, gdy opodatkowanie zostałoby złagodzone poprzez stosowanie konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania – iż istnieje niekorzystne traktowanie spółek będących rezydentami, powinien ocenić, czy nadrzędne względy interesu ogólnego uzasadniają ten system [38]. Również w przypadku istnienia takich względów należałoby ostatecznie wykazać, że przepisy krajowe ograniczające swobodę przepływu kapitału są właściwe dla zagwarantowania osiągnięcia zamierzonego przez nie celu i nie wychodzą poza to, co jest konieczne dla jego osiągnięcia, w podobny sposób jak w wyroku z dnia 25 października 2012 r., Komisja/Belgia [39].

VI – Wnioski

66. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał Sprawiedliwości orzekł o niedopuszczalności drugiego pytania prejudycjalnego skierowanego przez Hof van beroep te Brussel (sąd apelacyjny w Brukseli, Belgia) i odpowiedział na pytanie pierwsze w następujący sposób:

Dyrektywa 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 nie ma zastosowania do sporu w przedmiocie potrącenia podatku u źródła stosowanego w Belgii do zysków wypłacanych przez spółkę zależną na rzecz spółki dominującej, jeżeli wspomniana spółka dominująca jest niderlandzkim przedsiębiorstwem zbiorowego inwestowania, które podlega zerowej stawce opodatkowania podatkiem od osób prawnych.

34 — Postanowienie z dnia 12 lipca 2012 r., C-384/11, EU:C:2012:463.

35 — Ibidem, pkt 33.

36 — Ibidem, pkt 36.

37 — Ibidem, pkt 36, 37.

38 — Ibidem, pkt 45.

39 — Sprawa C-387/11, EU:C:2012:670, pkt 74.