Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 25 października 2012 r.*

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego — Artykuły 49 TFUE i 63 TFUE — Artykuły 31 i 40 porozumienia EOG — Opodatkowanie dochodów kapitałowych i dochodów z ruchomości — Spółki inwestycyjne będące rezydentami i spółki inwestycyjne niebędące rezydentami — Zaliczka na poczet podatku od dochodów kapitałowych — Zaliczenie zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych — Zwolnienie dochodów kapitałowych i dochodów z ruchomości — Dyskryminacja — Uzasadnienie

W sprawie C-387/11

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 258 TFUE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 19 lipca 2011 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez W. Möllsa oraz C. Soulay, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Królestwu Belgii, reprezentowanemu przez J.C. Halleux oraz M. Jacobs, działających w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

popieranemu przez:

Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, reprezentowane przez S. Behzadi-Spencer, działającą w charakterze pełnomocnika,

interwenient,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, pełniący obowiązku prezesa pierwszej izby, A. Borg Barthet, E. Levits (sprawozdawca), J.J. Kasel i M. Berger, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając procedurę pisemną,

* Język postępowania: francuski.

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 W swojej skardze Komisja Europejska wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że poprzez utrzymanie odmiennych przepisów dotyczących opodatkowania dochodów kapitałowych i dochodów z ruchomości w zależności od tego, czy zostały one osiągnięte przez belgijskie spółki inwestycyjne, czy też przez zagraniczne spółki inwestycyjne, Królestwo Belgii uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 49 TFUE i 63 TFUE, a także art. 31 i 40 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3, zwanego dalej „porozumieniem EOG").

Ramy prawa belgijskiego

2 Paragraf 1 code des impôts sur les revenus 1992 (kodeksu podatku dochodowego, zwanego dalej „CIR 1992") stanowi:

„§ 1. Podatkami dochodowymi są:

1° podatek od wszystkich dochodów mieszkańców Królestwa, zwany dalej podatkiem od osób fizycznych;

2° podatek od wszystkich dochodów spółek będących rezydentami, zwany dalej podatkiem od spółek;

3° podatek od dochodów belgijskich osób prawnych innych niż spółki, zwany dalej podatkiem od osób prawnych;

4° podatek od dochodów osób niebędących rezydentami, zwany dalej podatkiem od nierezydentów.

§ 2. Podatki są pobierane w drodze zaliczek w granicach i na warunkach przewidzianych w tytule VI rozdziału pierwszego".

System podatkowy mający zastosowanie do spółek inwestycyjnych będących rezydentami belgijskimi

3 Z § 179 CIR 1992 wynika, że spółki będące rezydentami, to znaczy spółki, których siedziba, główny zakład lub siedziba zarządu lub dyrekcji znajduje się w Belgii, podlegają opodatkowaniu podatkiem od spółek.

4 W ten sposób § 185 ust. 1 CIR 1992 stanowi, że spółki te podlegają opodatkowaniu od całkowitej kwoty dochodów, w tym od wypłacanych dywidend.

5 Paragraf 185a ust. 1 CIR 1992 stanowi jednak, że spółki inwestycyjne „podlegają opodatkowaniu jedynie od całkowitej kwoty otrzymanych nadzwyczajnych lub nieodpłatnych korzyści oraz od wydatków i kosztów niepodlegających odliczeniu z tytułu kosztów działalności zawodowej, innych niż obniżenie wartości lub zmniejszenie wartości akcji lub udziałów, bez uszczerbku jednak dla ich opodatkowania podatkiem specjalnym, o którym mowa w § 219".

6 W tym zakresie § 219 CIR 1992 przewiduje odmienny podatek, który opodatkowuje w szczególności wydatki spółki, to znaczy prowizje, prowizje maklerskie, rabaty handlowe lub inne, które nie są udowodnione poprzez przedstawienie karty osobowej i rocznej deklaracji podatkowej, a także zyski zatajone, to znaczy zyski, których istnienie zostało stwierdzone przez organ podatkowy, lecz które nie zostały ujęte w rachunku zysków i strat spółki.

7 Na podstawie §§ 249 i 261 CIR 1992 podatek od spółek jest pobierany w drodze zaliczki na poczet dochodów kapitałowych i dochodów z ruchomości osiąganych przez mieszkańców Królestwa Belgii, spółki będące rezydentami oraz podatników podlegających podatkowi od nierezydentów, którzy mają w Belgii przedsiębiorstwo.

8 Paragraf 269 CIR 1992 ustala zaliczkę w wysokości 15% dla dochodów kapitałowych i ruchomości oraz w wysokości 25% dla dywidend.

9 Paragraf 276 CIR 1992 stanowi:

„Podatki przewidziane w art. 1 są płacone w sposób wskazany poniżej po zaliczeniu zaliczek z tytułu podatku od dochodów z nieruchomości, od dochodów kapitałowych, dochodów z działalności zawodowej, ryczałtowej kwoty podatku zagranicznego oraz od zaliczenia na poczet podatku”.

10 Paragraf 279 CIR 1992 stanowi:

„Z tytułu zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych jest zaliczana kwota zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych ustalona zgodnie z § 269”.

11 Paragraf 304 ust. 2 akapit drugi CIR 1992 przewiduje:

„W przypadku spółek będących rezydentami ewentualna nadwyżka zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych, o której mowa w § 279 […], jest zaliczana w razie potrzeby na inne podatki ustalone na podstawie §§ 219 i 219a, a nadwyżka jest zwracana, jeżeli osiągnie ona kwotę 2,50 EUR”.

System podatkowy mający zastosowanie do inwestycji nierezydentów w Belgii

12 Na podstawie §§ 227 i 228 CIR 1992 zagraniczne spółki, a także stowarzyszenia, przedsiębiorstwa lub podmioty nieposiadające osobowości prawnej, które zostały utworzone w formie analogicznej do formy spółki prawa belgijskiego i które nie mają w Belgii siedziby, głównego zakładu lub siedziby zarządu lub dyrekcji, podlegają podatkowi od nierezydentów pobieranemu wyłącznie od dochodów powstałych lub osiągniętych w Belgii, które podlegają opodatkowaniu.

13 Przepisy te mają zastosowanie do spółek niebędących rezydentami posiadających zakład położony na terytorium belgijskim.

14 Zgodnie z § 294 CIR 1992 zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych są zaliczane na podatek od nierezydentów.

15 Jeżeli chodzi o spółki niebędące rezydentami nieposiadające zakładu położonego na terytorium belgijskim, to § 248 CIR 1992 stanowi, że podatek od dochodów nieprzewidzianych w §§ 232–234 CIR 1992 jest równy poszczególnym zaliczkom oraz podatkowi specjalnemu, o którym mowa w § 301 CIR 1992.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi i postępowanie przed Trybunałem

16 Stwierdzając, że przepisy dotyczące opodatkowania dochodów kapitałowych i nieruchomości osiągniętych przez spółki inwestycyjne niebędące rezydentami i nieposiadające stałego zakładu położonego na terytorium belgijskim są mniej korzystne niż przepisy dotyczące opodatkowania dochodów spółek inwestycyjnych z siedzibą w Belgii, Komisja wysłała w dniu 17 października 2008 r. wezwanie do usunięcia uchybień do organów belgijskich, podkreślając niezgodność tych przepisów z art. 49 TFUE, 54 TFUE i 63 TFUE.

17 Ponieważ organy belgijskie nie dostosowały się do tego wezwania, Komisja skierowała do Królestwa Belgii uzasadnioną opinię z dnia 4 czerwca 2010 r., nakazując temu państwu członkowskiemu dostosowanie się do tych artykułów w terminie dwóch miesięcy liczonych od daty otrzymania tej opinii.

18 Nieusatysfakcjonowana odpowiedzią belgijskich organów w dniu 17 września 2010 r. Komisja postanowiła wnieść niniejszą skargę.

19 Postanowieniem Prezesa Trybunału z dnia 9 stycznia 2012 r. Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej dopuszczone zostało do udziału w sprawie w charakterze interwenienta na poparcie żądań Królestwa Belgii.

W przedmiocie skargi

W przedmiocie istnienia ograniczeń w postanowieniach traktatu FUE

Argumentacja stron

20 Komisja podnosi, że różnica w opodatkowaniu spółek inwestycyjnych będących rezydentami i spółek inwestycyjnych niebędących rezydentami, które nie posiadają stałego zakładu położonego na terytorium belgijskim, stanowi odmienne traktowanie tych dwóch rodzajów spółek z naruszeniem art. 49 TFUE i 63 TFUE.

21 W rzeczywistości bowiem, jeżeli dochody podatników tych dwóch kategorii są opodatkowywane poprzez pobór zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych w taki sam sposób, spółki będące rezydentami korzystają z korzystniejszego systemu.

22 Po pierwsze, § 185a CIR 1992 przewiduje zwolnienie tego rodzaju dochodów i ogranicza opodatkowanie spółek będących rezydentami do niektórych wyjątkowych sytuacji, a także poddaje je innemu podatkowi, o czym mowa w § 219 CIR 1992.

23 Po drugie, § 304 CIR 1992 ustanawia mechanizm, który neutralizuje zaliczkę na poczet podatku dochodowego zapłaconą u źródła. W rzeczywistości bowiem ust. 2 akapit drugi tego paragrafu pozwala na zaliczenie ewentualnej nadwyżki tej zaliczki na poczet innych podatków należnych na podstawie § 219 CIR 1992, ewentualnie na otrzymanie zwrotu nadwyżki, o ile osiągnie ona 2,50 EUR.

24 Zdaniem Komisji owo odmienne traktowanie stanowi przeszkodę w swobodnym przepływie kapitału, a także ograniczenie swobody przedsiębiorczości. W rzeczywistości bowiem, zastrzegając na rzecz spółek będących rezydentami możliwość zaliczenia zaliczki na poczet dochodów kapitałowych na podatek, jaki zobowiązane są one zapłacić, i zwalniając osiągane przez nie dochody kapitałowe oraz dochody z ruchomości, przepisy krajowe czynią mniej atrakcyjnym dla spółek inwestycyjnych niebędących rezydentami i nieposiadających stałego zakładu w Belgii inwestowanie w spółki belgijskie.

25 Królestwo Belgijskie, przyznając, iż istnieje odmienne traktowanie pomiędzy systemem opodatkowania spółek będących rezydentami i spółek niebędących rezydentami i nieposiadających stałego zakładu w Belgii, podkreśla, że obydwie kategorie spółek znajdują się w obiektywnie różnych sytuacjach prawnych i faktycznych uzasadniających takie odmienne traktowanie.

26 Po pierwsze, spółki będące rezydentami podlegają podatkowi od spółek zgodnie z §§ 185, 185a i 2 19 CIR 1992. Jeżeli chodzi o spółki niebędące rezydentami, które nie posiadają stałego zakładu w Belgii, Komisja nie dokonała w skardze żadnego rozróżnienia ze względu na funkcje systemu podatkowego, jakiemu podlegają one w państwie, którego są rezydentami. W rzeczywistości bowiem w państwie członkowskim, w którym nie podlegają one podatkowi dochodowemu, lub jeżeli ich zyski są zwolnione, spółki niebędące rezydentami nie znajdują się w sytuacji porównywalnej do sytuacji spółek będących rezydentami.

27 Po drugie, Komisja pominęła fakt, że kwota zapłacona z tytułu zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych może zostać zaliczona na kwotę należną z tytułu podatku od spółek lub podatku od nierezydentów, to znaczy zwrócona, jeżeli chodzi o spółki będące rezydentami lub spółki niebędące rezydentami nieposiadające stałego zakładu w Belgii, jedynie pod pewnymi warunkami i w określonych granicach, o których mowa w szczególności w §§ 281 i 282 CIR 1992.

28 Po trzecie, Królestwo Belgii podkreśla, że fundusze inwestycyjne („fonds communs de placement") prawa belgijskiego nie są uznawane za odmienne podmioty prawne i nie podlegają jako takie podatkowi od spółek. W związku z tym zaliczka na poczet podatku dochodowego opodatkowująca dochody z kapitału i ruchomości przypisane tym funduszom jest pobierana ostatecznie z tego samego tytułu co zaliczka spółek inwestycyjnych niebędących rezydentami i nieposiadających stałego zakładu w Belgii.

29 Po czwarte, w przypadku stwierdzenia podwójnego opodatkowania dochodów takich spółek niebędących rezydentami będzie ono konsekwencją braku harmonizacji przepisów podatkowych państw członkowskich, ponieważ powszechnie przyznaje się, że to państwo rezydencji jest zasadniczo zobowiązane do zneutralizowania takiego podwójnego opodatkowania.

30 Po piąte, należy wziąć pod uwagę, że spółki inwestycyjne działają jako pośrednicy finansowi na rachunek inwestorów. Tymczasem jeżeli porównałoby się sytuację uczestników funduszy, należałoby wówczas koniecznie stwierdzić złożone rozbieżności.

31 Po szóste, sposób poboru podatku jest odmienny w przypadku spółek będących rezydentami i spółek niebędących rezydentami. W pierwszym przypadku podatek ustalany jest ze względu na cenzus podatkowy, w drugim przypadku opodatkowanie następuje w drodze zaliczek.

32 Po siódme, ponieważ spółki inwestycyjne niebędące rezydentami wykonują swoją działalność zbiorowego zarządzania aktywami za granicą, niekoniecznie dokonują one tych samych czynności co spółki inwestycyjne będące rezydentami, to znaczy na przykład sprzedaży tytułów uczestnictwa w Belgii bez publicznej oferty sprzedaży.

Ocena Trybunału

– W przedmiocie zastosowania art. 49 TFUE i 63 TFUE

33 W pierwszej kolejności, ponieważ Komisja zarzuca naruszenie przez Królestwo Belgii zarówno art. 49 TFUE, jak i art. 63 TFUE, należy przypomnieć, że aby ustalić, czy przepisy krajowe są objęte zakresem jednej lub drugiej swobody podstawowej, należy wziąć pod uwagę przedmiot danych przepisów (zob. w szczególności wyroki: z dnia 24 maja 2007 r. w sprawie C-157/05 Holböck, Zb.Orz. s. I-4051, pkt 22; z dnia 26 marca 2009 r. w sprawie C-326/07 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz.

s. I-2291, pkt 33; z dnia 11 listopada 2010 r. w sprawie C-543/08 Komisja przeciwko Portugalii, Zb.Orz. s. I-11241, pkt 40; z dnia 10 listopada 2011 r. w sprawie C-212/09 Komisja przeciwko Portugalii, Zb.Orz. s. I-10889, pkt 41).

34 W tym zakresie Trybunał orzekł już, że przepisy krajowe mające zastosowanie tylko do takich udziałów kapitałowych, które niewątpliwie pozwalają na wywieranie wpływu na decyzje spółki i na jej działalność, podlegają postanowieniom traktatu dotyczącym swobody prowadzenia działalności gospodarczej (zob. wyroki: z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11753, pkt 37; z dnia 21 października 2010 r. w sprawie C-81/09 Idryma Typou, Zb.Orz. s. I-10161, pkt 47). Natomiast przepisy krajowe, które znajdują zastosowanie do udziałów objętych jedynie w celu lokaty kapitału bez zamiaru uczestniczenia w zarządzaniu przedsiębiorstwem lub sprawowania nad nim kontroli, należy analizować wyłącznie w świetle swobody przepływu kapitału (wyrok z dnia 15 września 2011 r. w sprawie C-310/09 Accor, Zb.Orz. s. I-8115, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 Należy stwierdzić, że w niniejszej skardze w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego niewykluczone jest, że sporne przepisy krajowe mogą naruszać zarówno swobodę przedsiębiorczości, jak i swobodę przepływu kapitału. W związku tym należy zbadać te przepisy pod kątem art. 49 TFUE i 63 TFUE.

– W przedmiocie uchybienia zobowiązaniom wynikającym z art. 63 ust. 1 TFUE

36 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, o ile opodatkowanie bezpośrednie należy do kompetencji państw członkowskich, o tyle jednak powinny one wykonywać je z poszanowaniem prawa Unii (zob. w szczególności wyroki: z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11673, pkt 36; z dnia 8 listopada 2007 r. w sprawie C-379/05 Amurta, Zb.Orz. s. I-9569, pkt 16; z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-540/07 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-10983, pkt 28; z dnia 3 czerwca 2010 r. w sprawie C-478/08 Komisja przeciwko Hiszpanii, Zb.Orz. s. I-4843, pkt 37; z dnia 20 października 2011 r., w sprawie C-284/09 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. s. I-9879, pkt 44).

37 Każdemu państwu członkowskiemu przysługuje w szczególności kompetencja – z poszanowaniem prawa Unii – do zorganizowania własnego systemu opodatkowania wypłacanych zysków i do określenia w jego ramach podstawy opodatkowania, jak również stawki podatkowej, które znajdują zastosowanie do akcjonariuszy otrzymujących zyski (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 50; w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 47; wyrok z dnia 20 maja 2008 r. w sprawie C-194/06 Orange European Smallcap Fund, Zb.Orz. s. I-3747, pkt 30; z dnia 16 lipca 2009 r. w sprawie C-128/08 Damseaux, Zb.Orz. s. I-6823, pkt 25; ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 45).

38 W niniejszej sprawie wiadomo, że przepisy belgijskie poddają zaliczce na poczet podatku od dochodów kapitałowych dywidendy i odsetki wypłacane przez spółkę z siedzibą w Belgii zarówno na rzecz spółek inwestycyjnych będących rezydentami tego państwa członkowskiego, jak i na rzecz spółek inwestycyjnych mających siedzibę w innym państwie członkowskim. Niemniej jednak, jeżeli chodzi o dywidendy i odsetki wypłacane na rzecz spółek inwestycyjnych z siedzibą w Belgii, są one zwolnione z podatku od spółek jako dochody z kapitału i z ruchomości na podstawie § 185a CIR 1992. Ponadto § 304 ust. 2 akapit drugi CIR 1992 pozwala na zaliczenie zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych na podatek należny od tych spółek inwestycyjnych, a nawet na otrzymanie różnicy pomiędzy kwotą pobranych zaliczek a rzeczywiście należnym podatkiem, o ile różnica ta osiągnęła 2,50 EUR. Tak samo jest na podstawie § 304 ust 2 akapit piąty CIR 1992 w odniesieniu do spółek inwestycyjnych niebędących rezydentami lecz podlegających podatkowi od nierezydentów zgodnie z § 233 CIR 1992, to znaczy w odniesieniu do spółek posiadających stały zakład w Belgii.

Z powyższego wynika, że spółki inwestycyjne będące rezydentami mogą nie ponosić ciężaru podatkowego wynikającego z zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych ciążącej na dochodach kapitałowych i dochodach z ruchomości otrzymywanych od spółek belgijskich.

39 O ile prawdą jest, że prawo do zwolnienia i zaliczenia przyznane spółkom inwestycyjnym będącym rezydentami podlega pewnym warunkom i ograniczeniom, w szczególności przewidzianym w §§ 281 i 282 CIR 1992, to jednak uprawnienie to nie zostało przyznane spółkom inwestycyjnym niebędącym rezydentami i nieposiadającym stałego zakładu w Belgii, a tym samym zaliczka na poczet dochodów kapitałowych pobrana od dochodów kapitałowych i dochodów z ruchomości otrzymywanych przez te spółki od spółek belgijskich, w których dokonały one inwestycji, stanowi, zgodnie z § 248 CIR 1992, ostateczne opodatkowanie.

40 W związku z tym należy stwierdzić, że belgijskie przepisy podatkowe ustanawiają niekorzystne traktowanie pod względem podatkowym dochodów kapitałowych i dochodów z ruchomości otrzymywanych przez spółki inwestycyjne niebędące rezydentami i niedysponujące stałym zakładem w Belgii w stosunku do dochodów otrzymywanych przez spółki inwestycyjne będące rezydentami lub niebędące rezydentami, które jednak posiadają stały zakład w Belgii.

41 Królestwo Belgii podnosi jednak, że z punktu widzenia spornych przepisów podatkowych spółka inwestycyjna będąca rezydentem znajduje się w sytuacji odmiennej od sytuacji spółki inwestycyjnej niebędącej rezydentem i nieposiadającej stałego zakładu w tym państwie członkowskim.

42 Trzeba przypomnieć, że 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”.

43 Przytoczone postanowienie, jako odstępstwo od podstawowej zasady swobodnego przepływu kapitału, należy interpretować ściśle. Dlatego też nie można go rozumieć w ten sposób, że wszelkie przepisy podatkowe przewidujące odmienne traktowanie podatników ze względu na miejsce ich zamieszkania lub państwo członkowskie inwestowania ich kapitału są automatycznie zgodne z traktatem (zob. wyroki: z dnia 11 września 2008 r. w sprawie C-11/07 Eckelkamp i in., Zb.Orz. s. I-6845, pkt 57; z dnia 22 kwietnia 2010 r. w sprawie C-510/08 Mattner, Zb.Orz. s. I-3553, pkt 32; z dnia 10 lutego 2011 r. w sprawach połączonych C-436/08 i C-437/08 Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen, Zb.Orz. s. I-305, pkt 56; a także z dnia 10 maja 2012 r. w sprawach połączonych od C-338/11 do C-347/11 Santander Asset Management SGIIC i in., pkt 21).

44 Odstępstwo przewidziane w przytoczonym postanowieniu samo jest bowiem ograniczone przez art. 65 ust. 3 TFUE, zgodnie z którym przepisy krajowe określone w art. 65 ust. 1 TFUE „nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu art. 63”.

45 Odmienne traktowanie, jakie dopuszcza art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE, należy więc odróżniać od dyskryminacji zakazanej przez art. 65 ust. 3 TFUE. Z orzecznictwa wynika natomiast, że krajowe uregulowanie podatkowe takie jak w sprawach przed sądem krajowym można uznać za zgodne z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, pod warunkiem że przewidziane tam odmienne traktowanie dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub że jest ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (zob. wyroki: z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. s. I-4071, pkt 43; z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. s. I-7477, pkt 29; z dnia 1 grudnia 2011 r. w sprawie C-250/08 Komisja przeciwko Belgii, Zb.Orz. s. I-12341 pkt 51; a także ww. wyrok w sprawach połączonych Santander Asset Management SGIIC i in. pkt 23).

46 Z tego tytułu Królestwo Belgii wskazuje na kilka dowodów, które miałyby wskazywać na odmienność sytuacji pomiędzy spółkami inwestycyjnymi będącymi rezydentami a spółkami niebędącymi rezydentami, które nie posiadają stałego zakładu w Belgii.

47 W pierwszej kolejności wiadomo, że sporne przepisy podatkowe zmierzają do unikania nadmiernego opodatkowania dochodów spółek inwestycyjnych ze względu na ich charakter pośrednika pomiędzy spółkami, w których dokonują one inwestycji, a posiadaczami tytułów uczestnictwa w owych spółkach inwestycyjnych.

48 Trybunał orzekł już, że w odniesieniu do przepisów przewidzianych przez państwo członkowskie w celu zapobiegania opodatkowaniu kaskadowemu bądź podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze gospodarczym zysków wypłacanych przez spółkę krajową krajowe spółki pobierające dywidendy niekoniecznie znajdują się w sytuacji porównywalnej do sytuacji pobierających dywidendy spółek z innych państw członkowskich (ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 55 i przytoczone tam orzecznictwo).

49 Jednakże od chwili gdy państwo członkowskie jednostronnie bądź w drodze umowy obciąża podatkiem dochodowym nie tylko krajowe spółki, lecz także zagraniczne spółki w zakresie dywidend, jakie pobierają one od spółki krajowej, sytuacja wskazanych spółek zagranicznych upodabnia się do sytuacji spółek krajowych (ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 56 i przytoczone tam orzecznictwo).

50 Samo bowiem wykonywanie kompetencji podatkowych przez dane państwo, niezależnie od opodatkowania w innym państwie członkowskim, wywołać może ryzyko opodatkowania kaskadowego lub podwójnego opodatkowania w wymiarze gospodarczym. W takim wypadku, aby zagraniczne spółki pobierające dywidendy nie spotykały się z ograniczaniem swobodnego przepływu kapitału, co do zasady zakazanym przez art. 63 TFUE, państwo siedziby spółki dokonującej wypłaty musi zapewnić, by w ramach przewidzianych w prawie krajowym rozwiązań mających na celu zapobieganie opodatkowaniu kaskadowemu lub podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze gospodarczym albo zmniejszanie tego rodzaju opodatkowań spółki zagraniczne podlegały takiemu samemu traktowaniu jak spółki krajowe (zob. ww. wyroki: w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 70; w sprawie Amurta, pkt 39; w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 53; w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 52; w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 57).

51 Należy jednak stwierdzić, że Królestwo Belgii postanowiło wykonywać swą kompetencję podatkową w stosunku do dywidend wypłacanych spółkom z siedzibą w innych państwach członkowskich. Zagraniczne spółki pobierające te dywidendy znajdują się więc w sytuacji porównywalnej do sytuacji spółek krajowych, jeżeli chodzi o ryzyko opodatkowania kaskadowego dywidend wypłacanych przez spółki krajowe, przez co zagranicznych spółek pobierających dywidendy nie można traktować odmiennie od krajowych spółek pobierających dywidendy (zobacz podobnie ww. wyroki: w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 53; w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 58).

52 Twierdzenia tego nie podważa argument Królestwa Belgii, zgodnie z którym spółki inwestycyjne niebędące rezydentami korzystające z dochodów kapitałowych i dochodów z ruchomości pochodzących od spółek belgijskich nie podlegają większemu ciężarowi podatkowemu niż spółki inwestycyjne będące rezydentami na podstawie § 219 CIR 1992.

53 W rzeczywistości bowiem z jednej strony, jeżeli chodzi o ciężar podatkowy polegający na zapłacie podatku specjalnego przewidzianego w rzeczonym § 219 CIR 1992, któremu podlegają jedynie spółki inwestycyjne będące rezydentami, należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału sprzeczne ze swobodą podstawową niekorzystne traktowanie pod względem podatkowym nie może być uznane za zgodne z prawem Unii z powodu istnienia innych korzyści podatkowych, nawet jeżeli założy się ich istnienie (ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 71 i przytoczone tam orzecznictwo).

54 W związku z tym Królestwo Belgii nie może powoływać się na ten element jako na kryterium rozróżniające w celu uzasadnienia odmiennego traktowania spółek inwestycyjnych będących rezydentami i spółek inwestycyjnych niebędących rezydentami.

55 Z drugiej strony, jeżeli chodzi o konwencjonalne metody unikania podwójnego opodatkowania, to, po pierwsze, należy podnieść, że zastosowanie metody zaliczenia powinno pozwolić na to, aby podatek od dywidend pobierany w Belgii był w całości zaliczany na poczet podatku należnego w państwie siedziby spółki pobierającej dywidendy w ten sposób, aby – jeśli dywidendy pobierane przez tę spółkę ostatecznie będą bardziej obciążone niż dywidendy wypłacane spółkom mającym siedzibę w Belgii – tego większego obciążenia podatkowego nie można już było przypisać Królestwu Belgii, lecz państwu siedziby spółki pobierającej dywidendy, które wykonało swoją kompetencję podatkową (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 60; w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 67).

56 Po drugie, należy wyjaśnić, że decyzja o opodatkowaniu w innym państwie członkowskim dochodów pochodzących z Belgii lub poziom ich opodatkowania nie zależą od Królestwa Belgii, ale od zasad opodatkowania określonych przez to inne państwo członkowskie (ww. wyroki: w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 64; w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 69).

57 Królestwo Belgii nie może zatem zasadnie twierdzić, że zaliczenie podatku zapłaconego w Belgii na poczet podatku należnego w innym państwie członkowskim na podstawie konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania pozwala we wszystkich przypadkach zneutralizować odmienne traktowanie wynikające z zastosowania krajowych przepisów podatkowych lub postanowień wskazanych konwencji, których skutkiem jest ograniczenie stawek podatku zapłaconego u źródła w postaci zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych (zob. także ww. wyroki: w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 39; w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 64; w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 70).

58 W drugiej kolejności Królestwo Belgii podkreśla, że jeżeli chodzi o sporne przepisy podatkowe, to podstawa porównania Komisji jest błędna. W ten sposób przede wszystkim spółki inwestycyjne niebędące rezydentami, ze względu na ich szczególny charakter, miałyby znajdować się w sytuacji porównywalnej do belgijskich funduszy inwestycyjnych, a nie do sytuacji spółek inwestycyjnych będących rezydentami. Następnie działalność spółek inwestycyjnych będących rezydentami miałaby być inna od działalności spółek inwestycyjnych niebędących rezydentami. Wreszcie należy wziąć pod uwagę system podatkowy mający zastosowanie do posiadaczy tytułów w spółkach inwestycyjnych będących rezydentami i w spółkach inwestycyjnych niebędacych rezydentami, które nie posiadają stałego zakładu w Belgii.

59 Jeżeli chodzi, po pierwsze, o porównywalność sytuacji spółek inwestycyjnych niebędących rezydentami z sytuacją belgijskich funduszy inwestycyjnych, to należy podnieść, że o ile pierwsze posiadają osobowość prawną, o tyle drugie jej nie posiadają. W związku z tym Królestwo Belgii nie może podnosić, że sytuacja spółek inwestycyjnych niebędacych rezydentami powinna być porównywalna z sytuacją funduszy inwestycyjnych, na tej tylko podstawie, że belgijskie przepisy podatkowe traktują te dwie kategorie podatników, którzy ponadto nie mają tej samej formy prawnej, w identyczny sposób.

60 Ponadto należy podkreślić, że argumentacja tego państwa członkowskiego opiera się na przesłance, zgodnie z którą spółki inwestycyjne niebędące rezydentami są zwolnione z podatku w państwie członkowskim siedziby.

61 Tymczasem z uregulowania belgijskiego wynika, że pobór zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych od dochodów spółki, która otrzymuje ten dochód, nie zależy od ewentualnego zwolnienia z podatku od spółek, z którego korzystałaby ta spółka. W związku z tym okoliczność, że belgijskie

fundusze inwestycyjne są podmiotami podatkowo transparentnymi, które nie podlegają jako takie podatkowi od spółek, nie pozwala na stwierdzenie, że sytuacja spółek inwestycyjnych niebędących rezydentami nie jest porównywalna z sytuacją spółek inwestycyjnych będących rezydentami.

62 Po drugie, jeżeli chodzi o działalność spółek inwestycyjnych będących rezydentami i działalność spółek niebędących rezydentami, należy stwierdzić, że argumentacja Królestwa Belgijskiego w mniejszym stopniu podkreśla różnice istniejące pomiędzy tymi działalnościami niż okoliczność, iż działalności te wykonywane są w innych państwach członkowskich.

63 W tym zakresie owo państwo członkowskie wychodzi z założenia, że spółki inwestycyjne niebędące rezydentami adresują się jedynie do posiadaczy tytułów uczestnictwa niezamieszkałych lub niemających siedziby w Belgii.

64 Niemniej jednak nie można wykluczyć, że spółka inwestycyjna niebędąca rezydentem zaoferuje swoje usługi inwestorom będącym rezydentami, tak że ostatecznie będzie ona wykonywała tę samą działalność co spółki inwestycyjne będące rezydentami.

65 Po trzecie, jeżeli chodzi o podnoszoną konieczność wzięcia pod uwagę systemu podatkowego mającego zastosowanie do posiadaczy tytułów uczestnictwa w funduszach, należy przypomnieć, że jeżeli krajowe uregulowania podatkowe ustanawiają kryterium rozróżniające do celów opodatkowania wypłacanych zysków, oceny porównywalności sytuacji należy dokonywać z uwzględnieniem tego kryterium (zob. podobnie ww. wyrok w sprawach połączonych Santander Asset Management SGIIC i in., pkt 28).

66 W niniejszej sprawie z jednej strony § 185a CIR 1992 przewiduje, jednak tylko na korzyść spółek inwestycyjnych będących rezydentami, iż podlegają one jedynie podatkowi od otrzymanych nadzwyczajnych lub nieodpłatnych korzyści oraz wydatków i kosztów niepodlegających odliczeniu z tytułu kosztów działalności zawodowej. Z drugiej strony na podstawie § 248 i § 304 ust. 2 akapit drugi CIR 1992 zaliczka na poczet podatków od dochodów kapitałowych jest ostatecznym opodatkowaniem jedynie w odniesieniu do spółek niebędących rezydentami.

67 Z uwagi na kryterium rozróżniające przyjęte przez to uregulowanie, oparte wyłącznie na miejscu siedziby spółki inwestycyjnej, oceny porównywalności sytuacji w celu ustalenia ewentualnego dyskryminacyjnego charakteru owego uregulowania należy dokonywać wyłącznie na poziomie spółki inwestycyjnej (zob. podobnie ww. wyrok w sprawach połączonych Santander Asset Management SGIIC i in., pkt 39).

68 W związku z tym z uwagi na powyższe rozważania należy stwierdzić, że odmienne traktowanie dochodów w zależności od tego, czy są one przekazywane spółkom inwestycyjnym będącym rezydentami, czy niebędącym rezydentami, takie jak ustanowione przez belgijskie przepisy podatkowe, może zniechęcać spółki mające siedzibę w innych państwach członkowskich od dokonywania inwestycji w Belgii, a ponadto może stanowić przeszkodę w pozyskiwaniu kapitału przez spółki będące rezydentami od spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich.

69 W konsekwencji przepisy te stanowią zakazane co do zasady przez art. 63 ust. 1 TFUE ograniczenie swobodnego przepływu kapitału.

W przedmiocie uzasadnienia ograniczeń

– Argumentacja stron

70 Królestwo Belgii przedstawia dwa powody, które mogą uzasadniać ograniczenie swobodnego przepływu kapitału wprowadzone przez sporne przepisy krajowe.

71 Po pierwsze, w celu zachowania zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi nie można żądać, aby Królestwo Belgii przyznało spółkom niebędącym rezydentami i nieposiadającym stałego zakładu na jego terytorium zaliczenie zaliczki pobranej od ich dochodów. Taki wymóg skutkowałby nałożeniem na państwo członkowskie obowiązku zaniechania poboru podatku od dochodów osiągniętych na jego terytorium.

72 Po drugie, ograniczenie uwzględnienia pobranych zaliczek na poczet podatku dochodowego w odniesieniu do spółek niebędących rezydentami miałoby być uzasadnione względami skuteczności kontroli podatkowych. W zakresie, w jakim spółki inwestycyjne są prawnymi płatnikami zaliczek na poczet podatku od dochodów kapitałowych od dywidend wypłacanych przez nie na rzecz posiadaczy tytułów uczestnictwa, belgijski organ podatkowy nie mógłby wykonywać nad tymi posiadaczami żadnej kontroli, ponieważ nie zamieszkują oni w Belgii.

73 Komisja twierdzi, że żaden z powodów przedstawionych przez Królestwo Belgii nie jest w stanie uzasadnić odmiennego traktowania spółek inwestycyjnych będących rezydentami i spółek inwestycyjnych niebędących rezydentami, które nie posiadają w Belgii stałego zakładu.

– Ocena Trybunału

74 Jak wynika z dobrze utrwalonego orzecznictwa, przepisy krajowe ograniczające swobodny przepływ kapitału mogą być uzasadniane nadrzędnymi względami interesu ogólnego, pod warunkiem, po pierwsze, że brak jest przepisu harmonizującego w prawie Unii przewidującego środki konieczne dla ochrony tych względów, oraz po drugie, że owe przepisy krajowe są właściwe dla zagwarantowania osiągnięcia zamierzonego przez nie celu i nie wykraczają poza to, co jest konieczne dla jego osiągnięcia (zob. podobnie wyroki: z dnia 23 października 2007 r. w sprawie C-112/05 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. s. I-8995, pkt 72, 73; z dnia 1 lipca 2010 r. w sprawie C-233/09 Dijkman i Dijkman-Lavaleije, Zb.Orz. s. I-6649, pkt 49; a także ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 74).

75 Jeżeli chodzi, po pierwsze, o podnoszoną konieczność zapewnienia zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych, należy przypomnieć, że takie uzasadnienie może zostać przyjęte w szczególności, gdy dany system podatkowy zmierza do zapobieżenia zachowaniom, które mogłyby zagrażać prawu państwa członkowskiego do wykonywania przysługującej mu kompetencji podatkowej w związku z działalnością wykonywaną na jego terytorium (zob. wyroki: z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-347/04 Rewe Zentralfinanz, Zb.Orz. s. I-2647, pkt 42; z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-231/05 Oy AA, Zb.Orz. s. I-6373, pkt 54; ww. wyrok w sprawie Amurta; wyrok z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-303/07 Aberdeen Property Fininvest Alpha, Zb.Orz. s. I-5145, pkt 66, a także ww. wyrok z dnia 20 października 2011 r. w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 77).

76 Z orzecznictwa Trybunału wynika jednak również i to, że gdy państwo członkowskie zdecydowało się na brak opodatkowania otrzymujących zysk spółek z siedzibą na jego terytorium w zakresie tego typu dochodów, to nie może powoływać się na konieczność zapewnienia zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi w celu uzasadnienia opodatkowania pobierających zysk spółek z siedzibą w innym państwie członkowskim (ww. wyroki: w sprawie Amurta, pkt 59; w sprawie Aberdeen Property Fininvest Alpha, pkt 67; z dnia 20 października 2011 r. w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 78).

77 Tymczasem wiadomo, że spółki inwestycyjne będące rezydentami korzystają w odniesieniu do otrzymywanych przez nie dochodów kapitałowych i dochodów z ruchomości z neutralizacji ciężaru podatkowego wynikającego z poboru zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych.

78 Prawdą jest, iż Trybunał orzekł już, że należy uznać, iż wymaganie, by państwo siedziby spółki dokonującej wypłat 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, oznaczałoby w istocie, że państwo to winno zrzec się swego prawa do opodatkowania dochodów osiąganych z działalności gospodarczej wykonywanej na jego terytorium (zob. ww. wyrok w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 59; wyrok z dnia 17 września 2009 r. w sprawie C-182/08 Glaxo Wellcome, Zb.Orz. s. I-8591, pkt 83; ww. wyrok z dnia 20 października 2011 r. w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 80).

79 Niemniej jednak w niniejszej sprawie zwolnienie dochodów kapitałowych i dochodów z ruchomości oraz zaliczenie zapłaconej u źródła zaliczki na poczet podatku dochodowego przez Królestwo Belgii, przyznane spółkom mającym siedzibę w innym państwie członkowskim, które nie mają w Królestwie Belgii stałego zakładu, nie oznacza w rzeczywistości, że to inne państwo członkowskie ma obowiązek zrezygnowania z przysługującego mu prawa do opodatkowania dochodu wytworzonego przez działalność gospodarczą wykonywaną na jego terytorium. Dywidendy wypłacane przez spółki będące rezydentami zostały już bowiem opodatkowane po stronie spółek wypłacających jako osiągnięty przez nie zysk.

80 Po drugie, o ile Trybunał przyznał, iż konieczność zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych stanowi nadrzędne względy interesu ogólnego mogące uzasadniać ograniczenie wykonywania swobód podstawowych zagwarantowanych przez traktat (zob. ww. wyrok w sprawie Dijkman i Dijkman-Lavaleije, pkt 58), o tyle jednak należy stwierdzić, że w niniejszej sprawie taki cel nie może zostać skutecznie podniesiony w celu uzasadnienia spornego ograniczenia.

81 W rzeczywistości bowiem wiadomo, że spółki inwestycyjne niebędące rezydentami nie mogą w żadnym przypadku korzystać ze zwolnienia dochodów kapitałowych i dochodów z ruchomości, jakie otrzymują od spółek belgijskich, ani z zaliczenia lub ze zwrotu zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych, i to niezależnie od gwarancji w dziedzinie kontroli podatkowej, jakie mogłyby one przedstawić.

82 W związku z tym należy stwierdzić, że względy przedstawione przez Królestwo Belgii nie mogą uzasadniać ograniczenia swobody przepływu kapitału wynikającego ze spornych przepisów.

83 Z powyższego wynika, że poprzez utrzymanie różnych 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, Królestwo Belgii uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 63 TFUE.

– W przedmiocie uchybienia zobowiązaniom wynikającym z art. 49 TFUE

84 W odniesieniu do żądania Komisji, aby stwierdzono uchybienie zobowiązaniom ciążącym na Królestwie Belgii na podstawie art. 49 TFUE, wystarczy podnieść, że rozważania przedstawione w poprzedzających punktach mają zastosowanie w ten sam sposób, jeżeli spółka inwestycyjna otrzymała dochód na podstawie udziału przyznającego jej pewien wpływ na decyzje spółki, w którą ona inwestuje, który to udział pozwala jej na określenie jej działalności.

85 Odmienne traktowanie stwierdzone w pkt 40 niniejszego wyroku może bowiem skutkować zniechęceniem potencjalnych inwestorów, którzy za pomocą spółki inwestycyjnej z siedzibą za granicą chcieliby dokonać inwestycji w spółki belgijskie w celu wywierania pewnego wpływu na ich decyzje i określania ich działalności.

86 W związku z tym odmienne traktowanie dokonane przez zaskarżone przepisy stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości zakazane przez art. 49 TFUE, które nie może być uzasadnione powodami przedstawionymi w pkt 74–81 niniejszego wyroku.

87 Z powyższego wynika, że poprzez 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, Królestwo Belgii uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 49 TFUE.

W przedmiocie naruszenia porozumienia EOG

88 Ponieważ postanowienia art. 31 i 40 porozumienia EOG mają to samo znaczenie prawne co zasadniczo identyczne przepisy art. 49 TFUE i 63 TFUE (zob. wyroki: z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-521/07 Komisja przeciwko Niderlandom, Zb.Orz. s. I-4873, pkt 33; z dnia 28 października 2010 r. w sprawie C-72/09 Établissements Rimbaud, Zb.Orz. s. I-10695, pkt 22), wobec powyższych rozważań oraz w okolicznościach takich jak mające miejsce w rozpatrywanej skardze całość powyższych rozważań ma odpowiednie zastosowanie mutatis mutandis do rzeczonych art. 31 i 40 tego porozumienia.

W przedmiocie skutków wyroku w czasie

89 Królestwo Belgii, w przypadku gdyby Trybunał uznał skargę Komisji, wniosło o ograniczenie w czasie skutków wyroku „w celu umożliwienia skutecznego wprowadzenia wszystkich ewentualnych zmian". Owo ograniczenie w czasie skutków wyroku miałoby być uzasadnione, po pierwsze, okolicznością, że państwo to działało w dobrej wierze, przyjmując w 2007 r. przepisy krajowe stanowiące stwierdzone ograniczenia, i po drugie, niebezpieczeństwem poważnych trudności, jakie mogłyby wyniknąć z wyroku Trybunału.

90 Nawet jeżeliby przyjąć, że wyroki wydane na podstawie art. 258 TFUE miałyby takie same skutki jak wyroki wydane na podstawie art. 267 TFUE i że względy pewności prawa mogłyby uzasadniać ograniczenie ich skutków w czasie, jeżeli spełnione są warunki określone przez orzecznictwo Trybunału dotyczące art. 267 TFUE (zob. podobnie wyrok z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie C-178/05 Komisja przeciwko Grecji, Zb.Orz. s. I-4185, pkt 67; wyroki z dnia 15 grudnia 2009 r.: w sprawie C-239/06 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-11913, pkt 59; w sprawie C-284/05 Komisja przeciwko Finlandii, Zb.Orz. s. I-11705, pkt 58; w sprawie C-387/05 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-11831, pkt 59; wyrok z dnia 29 września 2011 r. w sprawie C-82/10 Komisja przeciwko Irlandii, pkt 63), wystarczy stwierdzić w każdym razie, że w niniejszej sprawie nie zostały spełnione te warunki.

91 W niniejszej sprawie należy stwierdzić, że o ile rząd belgijski obliczył w przybliżeniu wysokość kwot nienależnie pobranych przez organy belgijskie na podstawie spornych przepisów, o tyle jednak w żaden sposób nie wykazał on istnienia niebezpieczeństwa poważnych zakłóceń ekonomicznych, podczas gdy jest to istotny warunek ograniczenia wyroku Trybunału w czasie.

92 W związku z tym nie należy uwzględnić tego wniosku.

W przedmiocie kosztów

93 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu postępowania przed Trybunałem kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Królestwa Belgii kosztami postępowania, a Królestwo Belgii przegrało sprawę, należy obciążyć je

kosztami postępowania. Na podstawie art. 69 § 4 akapit pierwszy tego rozporządzenia Zjednoczone Królestwo, uczestniczące w sprawie w charakterze interwenienta, ponosi swoje własne koszty postępowania.

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

1) **Poprzez 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, Królestwo Belgii uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 49 TFUE i 63 TFUE, a także art. 31 i 40 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r.**

2) **Królestwo Belgii zostaje obciążone kosztami postępowania.**

3) **Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej ponosi swoje własne koszty postępowania.**

Podpisy