OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
ELEANOR SHARPSTON
przedstawiona w dniu 8 maja 2008 r. [1]

1. Artykuł 4 ust. 1 dyrektywy Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich [2] (zwanej dalej „dyrektywą o spółkach dominujących i zależnych" lub „dyrektywą") stanowi, że jeśli spółka dominująca mająca siedzibę w jednym państwie członkowskim otrzymuje dywidendę od spółki zależnej z siedzibą w innym państwie członkowskim, to państwo członkowskie siedziby spółki dominującej albo powstrzymuje się od opodatkowania dywidendy, albo upoważnia spółkę dominującą do odliczenia od kwoty podatku należnego podatku płaconego przez spółkę zależną od zysków wypłacanych poprzez tę dywidendę.

2. W niniejszej sprawie Hof van beroep te Antwerpen (sąd apelacyjny w Antwerpii, Belgia) zwrócił się do Trybunału z pytaniem, czy art. 4 dyrektywy sprzeciwia się ustawodawstwu krajowemu, zgodnie z którym takie dywidendy podlegają najpierw wliczeniu do podstawy opodatkowania spółki dominującej, a następnie odliczeniu od podstawy opodatkowania spółki dominującej, lecz jedynie wtedy, gdy spółka dominująca uzyskuje zyski podlegające opodatkowaniu.

1 — Język oryginału: angielski.

2 — Dz.U. L 225, s. 6. Dyrektywa ta była następnie zmieniana, lecz postępowanie przed sądem krajowym dotyczy tylko wersji pierwotnej.

Dyrektywa o spółkach dominujących i zależnych

3. Celem dyrektywy jest wyeliminowanie niedogodności podatkowych odczuwanych przez spółki z różnych państw członkowskich w porównaniu ze spółkami z tego samego państwa członkowskiego, gdy dążą one do współpracy, tworząc grupy kapitałowe składające się ze spółek dominujących i spółek zależnych [3]. Cel ten dyrektywa realizuje w dwojaki sposób.

4. Po pierwsze art. 4 ust. 1 dyrektywy stanowi, że jeśli spółka dominująca [4], przez swój związek ze spółką zależną, ma udział w wypłacanych zyskach, to państwo siedziby spółki dominującej albo „powstrzymuje się od opodatkowania takich zysków" (metoda zwolnienia), albo „opodatkowuje te zyski, jedno-

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

4 — Pojęcia „spółki dominującej" i „spółki zależnej" zdefiniowane zostały w art. 3 dyrektywy. Definicja zawiera wymóg, aby spółka dominująca i spółka zależna miały swoje siedziby dla celów podatkowych w innych państwach członkowskich.

cześnie upoważniając spółkę dominującą do odliczenia od kwoty podatku należnego tej części podatku dochodowego od osób prawnych, płaconego przez spółkę zależną, która odnosi się do tych zysków […] do wysokości odpowiedniego podatku krajowego" (metoda zaliczenia).

5. Po drugie art. 5 ust. 1 dyrektywy stanowi, że zyski, które spółka zależna wypłaca na rzecz spółki dominującej, są zwolnione z podatku dochodowego potrącanego u źródła dochodu.

Przepisy krajowe

6. Chociaż w postanowieniu odsyłającym właściwe przepisy krajowe zostały opisane lakonicznie, wydaje się bezsporne, że ustawodawstwo belgijskie [5] w zakresie istotnym dla niniejszej sprawy przedstawia się następująco: po pierwsze, dywidendy otrzymane przez spółkę dominującą od spółki zależnej w rozumieniu dyrektywy podlegają wliczeniu do podstawy opodatkowania spółki dominującej. Po drugie, 95% kwoty wypłaconych dywidend podlega odliczeniu od zysków spółki dominującej podlegających opodatkowaniu [6]. Odliczenie to określa się jako „aftrek van definitief belaste inkomsten" (odliczenie od dochodu podlegającego ostatecznie opodatkowaniu, zwane dalej „ADBI"). Po trzecie, ADBI jest ograniczone do kwoty zysków uzyskanych w danym okresie podatkowym. Nie można zatem skorzystać z ADBI w roku, w którym spółka nie osiągnęła zysków, co więcej, w sytuacji gdy kwota ADBI przekracza wysokość osiągniętych zysków, niewykorzystana część ADBI nie podlega przeniesieniu na następny rok.

Postępowanie przed sądem krajowym i przedłożone pytanie

7. Pod tym względem również informacje zawarte w postanowieniu odsyłającym są skromne. Z informacji przedstawionych przez strony w ich pisemnych uwagach można jednak wywnioskować w zakresie istotnym dla niniejszej sprawy następujące okoliczności faktyczne.

8. W latach 1992–1998 spółka prawa belgijskiego Cobelfret NV (zwana dalej „Cobelfret") corocznie otrzymywała dywidendy od posiadanych przez nią udziałów w spółkach na terytorium Królestwa Belgii i Zjednoczonego Królestwa. Bezsporne jest, że w odniesieniu do udziałów w spółkach belgijskich Cobelfret jest spółką dominującą, a spółki te są spółkami zależnymi w rozumieniu dyrektywy.

9. W latach 1994, 1995 i 1997 Cobelfret poniosła straty, wobec czego nie mogła

5 — Artykuły 202, 204 i 205 Wetboek van de inkomstenbelastingen (ustawy o podatku dochodowym) z 1992 r.

6 — Artykuł 4 ust. 2 dyrektywy umożliwia zatem państwom członkowskim, które zdecydowały się na metodę zwolnienia, ograniczenie zwolnienia do 95% otrzymanych dywidend.

skorzystać z ADBI za te lata. W roku 1996 kwota ADBI, do jakiej Cobelfret była uprawniona, przekraczała zysk podlegający opodatkowaniu o 277 432 EUR. Nie mogła ona przenieść niewykorzystanej części ADBI na rok następny, w którym odnotowała stratę. Cobelfret twierdzi, że Królestwo Belgii w ten sposób nie zwalnia w istocie dywidend od podatku, bowiem straty podatkowe podlegające przeniesieniu są zmniejszane w taki sposób, że w następnym roku zysk podlegający opodatkowaniu zostaje sztucznie powiększony o kwotę dywidend, które powinny były być zwolnione.

10. Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (sąd pierwszej instancji w Antwerpii) przychylił się do argumentacji Cobelfret, że dokonane w ten sposób ograniczenie ADBI jest sprzeczne z art. 4 ust. 1 dyrektywy. Belgijskie organy podatkowe wniosły apelację do Hof van beroep te Antwerpen, który zwrócił się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy przepis taki jak regulacja belgijska, dotyczący dochodu podlegającego ostatecznie opodatkowaniu, zgodnie z którym dywidendy, które należy uwzględnić, podlegają najpierw wliczeniu do podstawy opodatkowania spółki dominującej, a następnie kwoty wypłaconych dywidend podlegają zgodnie z art. 205 ust. 2 [ustawy o podatku dochodowym] odliczeniu od podstawy opodatkowania spółki dominującej (do wysokości 95%) jedynie w zakresie, w jakim spółka dominująca uzyskuje podlegające opodatkowaniu zyski, jest zgodny z art. 4 dyrektywy [o spółkach dominujących i zależnych], gdy takie ograniczenie odliczenia od dochodu podlegającego ostatecznie opodatkowaniu prowadzi do tego, że spółka dominująca musi zapłacić podatek od wypłaconych dywidend w późniejszym okresie podatkowym, jeśli nie uzyskała zysków lub uzyskała niewystarczające zyski podlegające opodatkowaniu w okresie podatkowym, w którym dokonano wypłaty dywidend, a co najmniej do tego, że straty podatkowe powstałe w tym okresie podatkowym zostaną niesłusznie uwzględnione i w wyniku tego nie podlegają one już przeniesieniu do wysokości kwoty wypłaconych dywidend, które nawet bez uwzględnienia strat podatkowych byłyby zwolnione w wysokości 95% od podatku?”.

11. Pisemne uwagi przedstawili Cobelfret, Królestwo Belgii i Komisja. Wszystkie strony były również reprezentowane podczas rozprawy.

Bezpośrednia skuteczność

12. Przedłożone pytanie nie odnosi się do bezpośredniej skuteczności art. 4 ust. 1 dyrektywy. Jednak w postanowieniu odsyłającym sąd krajowy stwierdził, że „niezbędne jest ustalenie, czy wskazana powyżej dyrektywa posiada bezpośrednią skuteczność”, na ten temat wypowiedziały się także wszystkie strony postępowania. Poniżej przedstawię zatem pokrótce uwagi na ten temat.

13. Jak wynika z utrwalonego orzecznictwa, we wszystkich przypadkach, gdy przepisy

dyrektywy wydają się, z punktu widzenia ich treści, bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne, można się na nie powołać w razie niewprowadzenia środków wykonawczych w wyznaczonych terminach, wobec wszelkich przepisów krajowych niezgodnych z dyrektywą, bądź też wtedy, gdy charakter przepisów dyrektywy pozwala określić uprawnienia, jakich osoby fizyczne mogą dochodzić od państwa [7]. Przepis prawa wspólnotowego jest bezwarunkowy, jeżeli ustanawia zobowiązanie, które nie podlega żadnym warunkom ani nie jest uzależnione, w zakresie jego wykonania lub skutków, od wydania przez instytucje Wspólnot Europejskich lub państwa członkowskie jakiegokolwiek aktu [8]. Jest on wystarczająco precyzyjny, by podmioty prawa mogły się na niego powoływać, a sądy mogły go stosować, jeżeli formułuje zobowiązanie w sposób jednoznaczny [9].

14. Zgadzam się z Cobelfret i Komisją, że art. 4 ust. 1 dyrektywy spełnia oba te kryteria. Zobowiązanie, jakie ustanawia, czyli albo powstrzymania się od opodatkowania zysków otrzymywanych przez spółkę dominującą od spółki zależnej, albo opodatkowania takich zysków, przy jednoczesnym upoważnieniu spółki dominującej do odliczenia od kwoty podatku należnego tej części podatku, płaconego przez spółkę zależną, która odnosi się do tych zysków, sformułowane jest w sposób jednoznaczny, nie jest poddane żadnym warunkom ani nie jest uzależnione w zakresie jego wykonania lub skutków od wydania przez instytucje wspólnotowe lub państwa członkowskie jakiegokolwiek aktu.

7 — Zobacz np. wyrok z dnia 28 czerwca 2007 r. w sprawie C-363/05 JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust i The Association of Investment Trust Companies, Zb.Orz. s. I-5517, pkt 58 i cytowane tam orzecznictwo.

8 — Wyrok z dnia 29 maja 1997 r. w sprawie C-389/95 Klattner, Rec. s. I-2719, pkt 33.

9 — Tamże.

15. Królestwo Belgii twierdzi, że art. 4 ust. 1 nie może wywierać skutków bezpośrednich, bowiem przepis ten pozostawia państwom członkowskim swobodę wyboru pomiędzy metodami zmierzającymi do osiągnięcia zamierzonego celu.

16. Jak wskazuje Cobelfret, Trybunał stwierdził, że „uprawnienie państwa członkowskiego do dokonania wyboru spośród licznych sposobów osiągnięcia celu zakładanego przez dyrektywę nie wyklucza możliwości dochodzenia przez jednostki przed sądami krajowymi praw, których treść można ustalić z wystarczającą dokładnością na podstawie samych przepisów dyrektywy” [10].

17. Stwierdzam zatem, że art. 4 ust. 1 dyrektywy wywiera bezpośrednie skutki.

Zgodność z art. 4 ust. 1 dyrektywy

18. Cobelfret i Komisja twierdzą, że przepisy belgijskie są sprzeczne z dyrektywą; rząd belgijski jest przeciwnego zdania.

10 — Wyrok z dnia 19 listopada 1991 r. w sprawach połączonych C-6/90 i C-9/90 Francovich i in., Rec. s. I-5357, pkt 17, wyrok z dnia 14 lipca 1994 r. w sprawie C-91/92 Faccini Dori, Rec. s. I-3325, pkt 17.

19. Zgadzam się z pierwszym z tych poglądów.

20. Artykuł 4 ust. 1 dyrektywy nakazuje, aby państwa członkowskie powstrzymały się od opodatkowania dywidend albo upoważniły spółkę dominującą do odliczenia od kwoty podatku należnego tej części podatku płaconego przez spółkę zależną, która odnosi się do tych zysków. Moim zdaniem przepisy belgijskie nie wprowadzają żadnej z tych metod w sposób prawidłowy.

21. Skutkiem tych przepisów jest każdorazowe włączenie dywidend do podstawy opodatkowania spółki dominującej; jednak nie zawsze podlegają one odliczeniu, bowiem nie ma możliwości odliczenia, gdy za ten sam okres podatkowy spółka dominująca nie wykazuje zysku podlegającego opodatkowaniu. W takim przypadku wykazanie dywidend w podstawie opodatkowania będzie prowadziło do wyższego całkowitego opodatkowania, bowiem zmniejsza ono kwotę straty, która może zostać przeniesiona. W konsekwencji w następnym roku, w którym uzyskany zostanie zysk podlegający opodatkowaniu, podatek zostanie nałożony na dodatkową kwotę odpowiadającą części lub całości kwot dywidend.

22. Belgijski system nie zapewnia zatem systematycznego zwolnienia dywidend od podatku. Umożliwia on ich zwolnienie jedynie wtedy, gdy uzyskane zostaną inne zyski podlegające opodatkowaniu. Królestwo Belgii uzależnia tym samym zwolnienie dywidend od podatku od warunku nieprzewidzianego w dyrektywie. Nie jest to zatem prawdziwy system zwolnienia.

23. Trybunał orzekł już, że skoro celem dyrektywy jest ułatwienie pod względem podatkowym współpracy transgranicznej, państwa członkowskie nie mogą jednostronnie wprowadzać ograniczeń, takich jak wymóg minimalnego okresu posiadania udziałów w chwili wypłaty zysków, w odniesieniu do których wniesiono o udzielenie ulgi podatkowej [11]. Nie widzę żadnego powodu, dlaczego ta sama zasada nie miałaby znajdować zastosowania w odniesieniu do wymogu, którego treścią jest w istocie konieczność osiągnięcia zysków przez spółkę dominującą.

24. System belgijski nie jest także systemem zaliczenia, który umożliwiałby odliczenie podatku płaconego przez spółkę zależną od podatku należnego od spółki dominującej.

11 — Wyrok z dnia 17 października 1996 r. w sprawach połączonych C-283/94, C-291/94 i C-292/94 Denkavit i in., Rec. s. I-5063, pkt 26.

25. Królestwo Belgii twierdzi, po pierwsze, że ograniczenie ADBI prowadzi do co najmniej takiego samego skutku co metoda zaliczenia. Królestwo Belgii podnosi, że jeśli metoda zaliczenia jest zgodna z art. 4 ust. 1, to również system ograniczonego ADBI musi być z nim zgodny, bowiem nie ma powodu, aby „powstrzymanie się od opodatkowania" wypłaconych zysków miało prowadzić do rezultatów korzystniejszych dla podatnika niż metoda zaliczenia.

26. Nie przekonują mnie argumenty podniesione przez Królestwo Belgii w tej kwestii. Co więcej, jeśli ograniczenie ADBI rzeczywiście jest przynajmniej tak samo korzystne dla podatnika jak metoda zaliczenia, z utrwalonego orzecznictwa wynika, że państwo członkowskie nie może powoływać się na to, w jaki sposób mogłoby dokonać implementacji dyrektywy, jeśli już jej dokonało w określony sposób [12]. Królestwo Belgii nie zamierza dokonywać implementacji art. 4 ust. 1 dyrektywy metodą zaliczenia. Zatem moim zdaniem nie ma znaczenia, czy i w jakim stopniu alternatywna metoda przez nie wybrana działa nie mniej korzystnie niż działałaby metoda zaliczenia.

27. Po drugie Królestwo Belgii podnosi, że ze sformułowania art. 4 ust. 1, który wymaga, aby państwa członkowskie „powstrzymały się od opodatkowania" dywidend, nie wynika, że muszą one udzielić „zwolnienia" ani że takie „zwolnienie" oznacza, iż otrzymane dywidendy nie mogą wpływać na wysokość strat podlegających przeniesieniu. Motywy preambuły i brzmienie art. 4 ust. 1 dyrektywy mówią o „powstrzymaniu się od opodatkowania", nie zaś o „zwolnieniu".

28. Nie podzielam tego argumentu. Ani konstrukcja, ani cel dyrektywy nie wskazują, aby istniała jakaś istotna różnica pomiędzy pojęciami „powstrzymania się od opodatkowania" i „zwolnienia". Jak wskazuje Cobelfret, preambuła dyrektywy ostatnio zmieniającej dyrektywę o spółkach dominujących i zależnych opisuje treść art. 4 ust. 1 w następujący sposób: „podwójne opodatkowanie powinno zostać wyeliminowane albo poprzez zwolnienie, albo zaliczenie podatku" [13]. Ponadto Trybunał używa wymiennie pojęć „zwolnienia" i „powstrzymania się od opodatkowania" w rozumieniu art. 4 ust. 1 dyrektywy [14].

29. Po trzecie, Królestwo Belgii uważa, że jego ustawodawstwo jest zgodne z celem art. 4 ust. 1, a w szczególności z eliminacją niedogodności w transgranicznych stosunkach pomiędzy spółkami dominującymi a spółkami

12 — Wyżej wymieniony w przypisie 10 wyrok w sprawie Francovich i in., pkt 21, i wyrok z dnia 30 marca 2006 r. w sprawie C-184/04 Uudenkaupungin kaupunki, Zb.Orz. s. I-3039, pkt 28.

13 — Dyrektywa Rady 2003/123/WE z dnia 22 grudnia 2003 r. zmieniająca dyrektywę 90/435/EWG w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. 2004, L 7, s. 41), motyw 10. Zobacz także pkt 17 uzasadnienia projektu tej dyrektywy [COM (2003) 462 wersja ostateczna].

14 — 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 53 i w sprawie C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11753, pkt 102.

zależnymi w porównaniu ze stosunkami krajowymi [15]. Ograniczenie ADBI nie powoduje niedogodności w tworzeniu relacji pomiędzy spółkami dominującymi a spółkami zależnymi, a w szczególności stosunków transgranicznych pomiędzy nimi, co dobitnie wynika z funkcjonowania belgijskiego rynku w praktyce oraz z faktu, że stosowanie ograniczonego ADBI stanowi równe traktowanie krajowych i transgranicznych stosunków pomiędzy spółkami dominującymi a spółkami zależnymi. Ograniczenie ADBI nie jest zatem sprzeczne z celem art. 4 ust. 1.

30. I tutaj także nie przekonuje mnie powołany przez Królestwo Belgii argument. Nawet jeśli twierdzenia Królestwa Belgii są słuszne, sama okoliczność, że niewłaściwa transpozycja przepisu dyrektywy dokonana przez państwo członkowskie nie jest sprzeczna z celami tej dyrektywy, nie czyni tej transpozycji poprawną.

31. Następnie Królestwo Belgii powołuje się na dyrektywę Rady 90/434/EWG w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich [16], zgodnie z którą państwa członkowskie zobowiązane są zapewnić, aby takie przekształcenia nie powodowały opodatkowania zysków kapitałowych i zwolnionych rezerw. W odniesieniu do strat wynikających z przekształceń transgranicznych Królestwo Belgii stwierdza jednak, że dyrektywa wymaga jedynie, aby państwa członkowskie traktowały je w taki sam sposób, jak straty wynikające z przekształceń następujących na terytorium jednego państwa członkowskiego [17]. Królestwo Belgii wydaje się twierdzić, że analogicznie art. 4 ust. 1 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych pozwala państwom członkowskim na stosowanie systemu takiego jak ADBI do dywidend otrzymanych przez spółkę dominującą od spółki zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, jeśli ten sam system stosuje wobec dywidend otrzymywanych przez spółkę dominującą od spółki zależnej mającej siedzibę w kraju. Nie taka jest jednak treść art. 4 ust. 1 i nie widzę związku pomiędzy tym całkowicie odrębnym aktem prawnym a niniejszą sprawą.

32. Królestwo Belgii wreszcie odwołuje się do modelowej konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku przyjętej przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) [18]. Rozdział V zatytułowany „Metody unikania podwójnego opodatkowania" przewiduje zarówno metodę zwolnienia (art. 23A), jak i metodę zaliczenia (art. 23B). Królestwo

15 — Zobacz motyw trzeci dyrektywy.

16 — Dyrektywa Rady z dnia 23 lipca 1990 r. (Dz.U. L 225, s. 1).

17 — Artykuł 6 stanowi: „W zakresie w jakim, jeżeli operacje określone w art. 1 zostały dokonane między spółkami z państwa członkowskiego spółki przekazującej, państwo członkowskie stosowałoby przepisy umożliwiające spółce przejmującej przejęcie strat spółki przekazującej, które nie zostały jeszcze zamortyzowane z punktu widzenia podatkowego, państwo członkowskie rozszerza te przepisy, aby objąć przejęcie takich strat przez stałe zakłady spółki przejmującej, znajdujące się na jego terytorium".

18 — Modelowa konwencja została po raz pierwszy opublikowana w 1963 r. Od tego czasu była regularnie aktualizowana. Brzmienie cytowanych artykułów na dzień 28 stycznia 2003 r. znaleźć można pod adresem: http://www.oecd.org/dataoecd/52/34/1914467.pdf.

Belgii jest zdania, że modelowa konwencja nie zawiera szczegółowych przepisów dotyczących implementacji metody zwolnienia, a więc pozostaje to w gestii umawiających się państw.

33. Zgodnie z ustalonym orzecznictwem w przypadku braku przepisów ujednolicających lub harmonizujących na poziomie wspólnotowym państwa członkowskie zachowują uprawnienia do określania w sposób jednostronny lub w drodze umów kryteriów podziału władztwa podatkowego, w szczególności w celu unikania podwójnego opodatkowania, przy zastosowaniu między innymi kryteriów podziału stosowanych w międzynarodowej praktyce podatkowej, w tym w modelowych konwencjach wypracowanych przez OECD [19]. Nie rozumiem jednak, jakie znaczenie mogłoby to mieć dla niniejszej sprawy, której przedmiotem jest wykładnia wspólnotowego przepisu harmonizującego.

Ograniczenie w czasie

34. Królestwo Belgii swoje pisemne uwagi zakończyło wnioskiem, aby Trybunał, jeśli stwierdzi, że przepisy krajowe takie jak system ADBI są sprzeczne z art. 4 ust. 1, ograniczył skutki tego wyroku w czasie. Na poparcie tego wniosku Królestwo Belgii powołuje się na: i) pewność prawa, która jego zdaniem wynika z zaaprobowania (chociaż w sposób dorozumiany) systemu ADBI, ii) nieprecyzyjnie określony zakres art. 4 ust. 1, iii) brak orzecznictwa w tej kwestii i iv) finansowe skutki ewentualnego stwierdzenia niezgodności przepisów belgijskich z prawem wspólnotowym.

35. Z utrwalonego orzecznictwa wynika jasno, że konsekwencje finansowe, jakie mogłyby wyniknąć dla państwa członkowskiego z wyroku wydanego w trybie prejudycjalnym, nie stanowią same w sobie uzasadnienia dla ograniczenia skutków tego wyroku w czasie — Trybunał uciekał się do tego rozwiązania jedynie w bardzo szczególnych okolicznościach, po pierwsze, gdy istniało ryzyko poważnych reperkusji finansowych ze względu między innymi na znaczną liczbę stosunków prawnych nawiązanych w dobrej wierze na podstawie uregulowania uważanego za ważne i obowiązujące, po drugie, gdy okazywało się, iż jednostki oraz władze krajowe zostały skłonione do zachowań niezgodnych z uregulowaniami wspólnotowymi ze względu na istnienie obiektywnej i istotnej niepewności odnośnie do zakresu przepisów wspólnotowych, do której mogło się nawet przyczynić zachowanie innych państw członkowskich bądź Komisji [20].

19 — Wyrok z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 49 i cytowane tam orzecznictwo.

20 — Z najnowszego orzecznictwa zob. wyrok z dnia 18 stycznia 2007 r. w sprawie C-313/05 Brzeziński, Zb.Orz. s. I-513, pkt 57 i 58.

36. W niniejszej sprawie, niezależnie od wagi innych podniesionych przez nie argumentów, Królestwo Belgii w uwagach na piśmie i wyjaśnieniach ustnych nie podjęło starania o wykazanie, że istnieje takie ryzyko poważnych reperkusji finansowych.

37. Zatem moim zdaniem Trybunał — gdyby orzekł, że art. 4 ust. 1 dyrektywy sprzeciwia się uregulowaniu krajowemu takiemu jak system ADBI — nie powinien ograniczać skutków tego wyroku w czasie.

I — Wnioski

38. Z powyższych względów uważam, że na pytanie prejudycjalne przedłożone przez Hof van beroep te Antwerpen należy udzielić następującej odpowiedzi:

Artykuł 4 dyrektywy Rady 90/435/EWG sprzeciwia się uregulowaniu krajowemu, zgodnie z którym dywidendy otrzymane przez spółkę dominującą mającą siedzibę w jednym państwie członkowskim od spółki zależnej z siedzibą w innym państwie członkowskim podlegają najpierw wliczeniu do podstawy opodatkowania spółki dominującej, a następnie odliczeniu od podstawy opodatkowania spółki dominującej (do wysokości 95%), lecz jedynie wtedy, gdy spółka dominująca uzyskuje zyski podlegające opodatkowaniu.