Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 13 marca 2025 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system opodatkowania mający zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich – Dyrektywa 2011/96/UE – Artykuł 1 ust. 4 – Zapobieganie oszustwom i nadużyciom – Artykuł 4 ust. 1 – Zakaz opodatkowania otrzymanych zysków – Bezpośrednia skuteczność – Wliczenie dywidend wypłaconych przez spółkę zależną do podstawy opodatkowania spółki dominującej – Odliczenie wypłaconych dywidend od podstawy opodatkowania spółki dominującej – Ograniczenie odliczenia – System transferu wewnątrzgrupowego pozwalający na przeniesienie osiągniętych przez niektóre spółki zysków do innych spółek

W sprawie C-135/24

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez tribunal de première instance de Liège (sąd pierwszej instancji w Liège, Belgia) postanowieniem z dnia 29 stycznia 2024 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 20 lutego 2024 r., w postępowaniu:

John Cockerill SA

przeciwko

État belge,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: A. Kumin (sprawozdawca), prezes izby, I. Ziemele i S. Gervasoni, sędziowie,

rzecznik generalny: R. Norkus,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu John Cockerill SA – M. Possoz, avocat, i H. Vanhulle, advocaat,

– w imieniu rządu belgijskiego – S. Baeyens, P. Cottin i C. Pochet, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: francuski.

– w imieniu Komisji Europejskiej – A. Ferrand i W. Roels, w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 1 ust. 4 i art. 4 dyrektywy Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. 2011, L 345, s. 8), zmienionej dyrektywą Rady (UE) 2015/121 z dnia 27 stycznia 2015 r. (Dz.U. 2015, L 21, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą 2011/96").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką John Cockerill SA a État belge (państwem belgijskim) w przedmiocie złożonej przez tę spółkę deklaracji podatkowej w okresie rozliczeniowym 2020.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 1 dyrektywy 2011/96 przewiduje:

„1. Każde z państw członkowskich stosuje niniejszą dyrektywę w odniesieniu do:

a) podziału zysków, które spółki danego państwa członkowskiego otrzymują od swoich spółek zależnych innych państw członkowskich;

[…]

2. Państwa członkowskie nie przyznają korzyści wynikających z niniejszej dyrektywy jednostkowemu uzgodnieniu ani seryjnym uzgodnieniom, w przypadku których głównym celem lub jednym z głównych celów wprowadzenia było uzyskanie korzyści podatkowej naruszającej przedmiot lub cel niniejszej dyrektywy, w związku z czym – zważywszy na wszystkie stosowne fakty i okoliczności – takie jednostkowe lub seryjne uzgodnienie nie jest rzeczywiste.

Jednostkowe uzgodnienie może obejmować więcej niż jeden etap lub część.

3. Do celów ust. 2 uznaje się, że jednostkowe lub seryjne uzgodnienie nie jest rzeczywiste w zakresie, w jakim nie jest ono wprowadzane z uzasadnionych powodów handlowych, które odzwierciedlają rzeczywistość gospodarczą.

4. Niniejsza dyrektywa nie uniemożliwia stosowania przepisów krajowych lub postanowień umownych niezbędnych do zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania, oszustwom podatkowym lub nadużyciom".

4 Artykuł 4 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„W przypadku gdy spółka dominująca lub jej stały zakład, na mocy powiązania spółki dominującej z jej spółką zależną, otrzymuje zyski podzielone, państwo członkowskie spółki dominującej i państwo członkowskie jej stałego zakładu, z wyjątkiem sytuacji, gdy spółka zależna ulega likwidacji:

a) powstrzymuj[ą] się od opodatkowania takich zysków w zakresie, w jakim zyski te nie podlegają odliczeniu przez spółkę zależną, i opodatkowuj[ą] takie zyski w zakresie, w jakim podlegają one odliczeniu przez spółkę zależną; lub

b) opodatkowuj[ą] te zyski, upoważniając jednocześnie spółkę dominującą i stały zakład do odliczenia od kwoty podatku należnego części podatku dochodowego od osób prawnych odnoszącej się do tych zysków i zapłaconej przez spółkę zależną i każdą podporządkowaną spółkę zależną, pod warunkiem że na każdym poziomie spółka i jej podporządkowane spółki spełniają kryteria definicji określonych w art. 2 oraz spełniają wymogi przewidziane w art. 3, w granicach kwoty odpowiedniego należnego podatku”.

Prawo belgijskie

5 Do sporu w postępowaniu głównym zastosowanie znajdują przepisy code des impôts sur les revenus de 1992 (kodeksu podatków dochodowych z 1992 r.), w brzmieniu obowiązującym w okresie rozliczeniowym 2020 (zwanego dalej „CIR 1992”).

6 Artykuł 4 ust. 1 dyrektywy 2011/96 transponowały do prawa belgijskiego art. 202 i nast. CIR 1992. Prawodawca belgijski wybrał tzw. metodę wliczenia i odliczenia, której istota sprowadza się do tego, że dywidendy wypłacone przez spółkę zależną są najpierw wliczane do podstawy opodatkowania spółki dominującej, a następnie odliczane od tej podstawy jako „dochody ostatecznie opodatkowane” (zwane dalej „DOO”), jeżeli spełnione są określone w przepisach przesłanki. W przypadku gdy DOO przewyższają podstawę opodatkowania spółki, nadwyżkę można przenieść na kolejne okresy rozliczeniowe.

7 CIR 1992 przewiduje ponadto system „transferu wewnątrzgrupowego”. O ile spełnione są pewne przesłanki, system ten pozwala belgijskim spółkom osiągającym zyski na przeniesienie całości lub części ich zysków do spółek należących do tej samej grupy, które w tym samym okresie podatkowym poniosły straty. W spółce, która dokonała transferu, przeniesiona kwota podlega odliczeniu od zysków za dany okres podatkowy (art. 205/5 CIR 1992). W spółce, na rzecz której dokonano transferu, przeniesiona kwota podlega włączeniu do podstawy opodatkowania (art. 185 § 4 CIR 1992).

8 W art. 207 akapit ósmy CIR 1992, którego brzmienie przywołano poniżej, przewidziano w tym zakresie ograniczenie:

„Od włączonej do podstawy opodatkowania kwoty transferu wewnątrzgrupowego, o której mowa w art. 185 § 4 akapit pierwszy, nie można dokonywać żadnych odliczeń przewidzianych w art. 199–206, 536 i 543”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

9 John Cockerill to spółka będąca rezydentem belgijskim, podlegająca opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych.

10 W 2019 r. spółka ta otrzymała z tytułu udziałów w spółkach zależnych mających siedzibę w Belgii, w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej i w państwach trzecich dywidendy, z których część, wynosząca 96 302 105 EUR, spełnia jej zdaniem przesłanki skorzystania z systemu DOO. Ponadto w tym samym roku na rzecz tej spółki dokonano transferu wewnątrzgrupowego w kwocie 43 697 824,53 EUR, którą dodano do jej podstawy opodatkowania.

11 Ze względu na ograniczenie odliczenia przewidziane w art. 207 akapit ósmy CIR 1992 spółka John Cockerill nie mogła jednak odliczyć od swojej podstawy opodatkowania wszystkich otrzymanych dywidend spełniających przesłanki skorzystania z systemu DOO. W związku z tym zażądano od niej zapłaty kwoty 13 057 328,95 EUR z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych w okresie rozliczeniowym 2020. Spółka ta utrzymuje zaś, że gdyby w rozpatrywanym okresie nie otrzymała żadnych dywidend spełniających przesłanki skorzystania z systemu DOO, jej podstawa opodatkowania byłaby ujemna, w związku z czym spółka ta nie podlegałaby opodatkowaniu.

12 Spółka John Cockerill uważa, że ta sytuacja, w której podlega ona opodatkowaniu, podczas gdy nie byłoby tak, gdyby nie otrzymała dywidend, jest sprzeczna z dyrektywą 2011/96. W związku z tym w dniu 20 kwietnia 2021 r. wniosła ona do belgijskiego organu podatkowego odwołanie, aby zakwestionować, jakoby podlegała owemu opodatkowaniu. W dniu 5 grudnia 2022 r., po oddaleniu owego odwołania, wniosła ona z tego samego powodu skargę do tribunal de première instance de Liège (sądu pierwszej instancji w Liège, Belgia), który jest sądem odsyłającym.

13 Przed sądem tym spółka John Cockerill podnosi, że z uwagi na to, iż art. 207 akapit ósmy CIR 1992 nie pozwala na odliczenie DOO z bieżącego roku od otrzymanego transferu wewnątrzgrupowego, zostaje ona pozbawiona korzyści podatkowej. Dostrzega ona w tym sprzeczne z dyrektywą 2011/96 odmienne traktowanie, gdy porówna się sytuację spółki, która otrzymuje dywidendy zwolnione na mocy tej dyrektywy, z sytuacją innej spółki, która takich dywidend nie otrzymuje, podczas gdy obydwie otrzymały taki sam transfer wewnątrzgrupowy.

14 Państwo belgijskie podkreśla ze swej strony, że racją bytu systemu transferu wewnątrzgrupowego jest zapewnienie sprawiedliwego kompensowania uzyskiwanych w ramach danej grupy spółek zysków i ponoszonych w jej ramach strat. W związku z tym art. 207 akapit ósmy CIR 1992 ma na celu ograniczenie korzyści z transferu przewyższającego stratę podatkową otrzymującej go spółki i w ten sposób, poprzez neutralizowanie korzyści, jakie wynikałyby ze zbyt wysokiego transferu wewnątrzgrupowego, przeciwdziałanie zamiarom nadużywania tego systemu. Jak wskazuje wspomniane państwo, DOO, których nie można było na podstawie tego przepisu odliczyć, można w każdym razie przenieść na kolejne okresy rozliczeniowe.

15 Powziąwszy wątpliwości co do zgodności przepisów krajowych z dyrektywą 2011/96, tribunal de première instance de Liège (sąd pierwszej instancji w Liège) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 4 [dyrektywy 2011/96] ma skutek bezpośredni oraz czy w związku z innymi źródłami prawa Unii należy go interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego:

(i) które ustanawiają system konsolidacji podatkowej (transfer wewnątrzgrupowy) umożliwiający grupom spółek, pod pewnymi warunkami, transferowanie całości lub części zysku podlegającego opodatkowaniu osiągniętego przez niektóre spółki zależne do innych spółek zależnych ponoszących straty w ciągu roku podatkowego (transfer wewnątrzgrupowy), [lecz]
(ii) które pozbawiają takiej korzyści podatkowej spółki ponoszące straty, do wysokości otrzymanej dywidendy, spełniające przesłanki zwolnienia określone w przepisach państwa członkowskiego transponujących [dyrektywę 2011/96]?

2) Czy [te] przepisy [państwa członkowskiego] mogą być objęte zakresem stosowania art. 1 ust. 4 [dyrektywy 2011/96], który stanowi, że dyrektywa ta »nie wyklucza stosowania przepisów krajowych lub postanowień umownych mających na celu zapobieganie oszustwom i nadużyciom«?".

W przedmiocie dopuszczalności

16 Rząd belgijski kwestionuje dopuszczalność wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

17 Przede wszystkim utrzymuje on, że wniosek ten nie zawiera wystarczających informacji dotyczących okoliczności faktycznych sprawy w postępowaniu głównym i właściwych przepisów prawa krajowego.

18 Następnie, ze względu na to, że sąd odsyłający w pytaniu pierwszym odnosi się do „spółek ponoszących straty", rząd belgijski podnosi, że w niniejszym przypadku nie może być mowy o stratach, ponieważ wyniki spółki John Cockerill w okresie podatkowym rozpatrywanym w postępowaniu głównym były dodatnie. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest zatem w ocenie wspomnianego rządu czysto hipotetyczny.

19 Wreszcie rząd belgijski twierdzi, że Cour de cassation (sąd kasacyjny, Belgia) orzekł już w przedmiocie sposobu, w jaki należy interpretować – w świetle dyrektywy 2011/96 – zakaz odliczenia przewidziany w art. 207 akapit ósmy CIR 1992, w związku z czym sąd odsyłający dysponuje wszystkimi informacjami niezbędnymi do dokonania prawnej oceny konkretnych okoliczności faktycznych i do wydania orzeczenia co do istoty sprawy.

20 Jak wynika z utrwalonego orzecznictwa Trybunału, w ramach współpracy między nim a sądami krajowymi ustanowionej w art. 267 TFUE jedynie do sądu krajowego, przed którym zawisł spór i na którym spoczywa odpowiedzialność za przyszły wyrok, należy, z uwzględnieniem okoliczności konkretnej sprawy, zarówno ocena, czy do wydania wyroku jest mu niezbędne uzyskanie orzeczenia prejudycjalnego, jak i ocena znaczenia pytań, które zadaje on Trybunałowi. W związku z tym, jeśli zadane pytania dotyczą wykładni lub oceny ważności prawa Unii, Trybunał jest co do zasady zobowiązany do wydania orzeczenia (wyrok z dnia 28 listopada 2024 r., ENGIE Deutschland, C-293/23, EU:C:2024:992, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

21 Wynika stąd, że pytania dotyczące wykładni lub oceny ważności prawa Unii, z którymi zwrócił się sąd krajowy w ramach stanu prawnego i faktycznego, za którego ustalenie sąd ten jest odpowiedzialny i którego to ustalenia prawidłowość nie podlega ocenie Trybunału, korzystają z domniemania, że mają znaczenie dla sprawy. Odmowa wydania przez Trybunał orzeczenia w przedmiocie złożonego przez sąd krajowy wniosku jest możliwa tylko wtedy, gdy jest

oczywiste, że wykładnia lub ocena ważności prawa Unii, o którą wniesiono, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezbędnymi do udzielenia użytecznej odpowiedzi na zadane mu pytania (wyrok z dnia 28 listopada 2024 r., ENGIE Deutschland, C-293/23, EU:C:2024:992, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 W niniejszym przypadku wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zawiera informacje dotyczące stanu faktycznego i prawnego sprawy w postępowaniu głównym, które – choć ograniczone – są jednak wystarczające, aby umożliwić zrozumienie zakresu zadanych pytań oraz ich znaczenia dla rozstrzygnięcia tej sprawy, a także umożliwić Trybunałowi udzielenie użytecznych odpowiedzi, stwarzając jednocześnie rządom państw członkowskich oraz pozostałym zainteresowanym możliwość przedstawienia uwag zgodnie z art. 23 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

23 Co się tyczy konkretniej pytania pierwszego, badanie prawidłowości założeń faktycznych, na których pytanie to się opiera, nie należy do Trybunału, a w każdym razie wspomniane pytanie nie wydaje się w sposób oczywisty hipotetyczne w świetle opisanego przez sąd odsyłający przedmiotu sporu w postępowaniu głównym.

24 Wreszcie dopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie można podważać w oparciu o ewentualne właściwe orzecznictwo Cour de cassation (sąd kasacyjnego). Nawet przy założeniu, że istnieje norma prawa krajowego, na mocy której dokonana przez ten ostatni sąd ocena prawna wiąże sąd odsyłający, taka norma prawa nie może pozbawić sądu odsyłającego uprawnienia do wystąpienia do Trybunału z pytaniami dotyczącymi wykładni prawa Unii pozostającego w związku z taką oceną. Sąd krajowy powinien bowiem mieć swobodę wystąpienia do Trybunału z nurtującymi go zagadnieniami, jeśli uzna, że ocena prawna dokonana przez wyższą instancję mogłaby doprowadzić go do wydania orzeczenia sprzecznego z prawem Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 15 stycznia 2013 r., Križan i in., C-416/10, EU:C:2013:8, pkt 68 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 Wynika stąd, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest dopuszczalny.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

26 Poprzez swoje dwa pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 4 ust. 1 dyrektywy 2011/96 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniom państwa członkowskiego, które przewidują, że dywidendy otrzymane przez spółkę dominującą od spółki zależnej muszą w pierwszej kolejności zostać wliczone do podstawy opodatkowania pierwszej z tych spółek, zanim będą mogły w drugiej kolejności zostać odliczone, w sytuacji gdy odliczenie nie ma zastosowania do włączonej do podstawy opodatkowania kwoty transferu wewnątrzgrupowego, a jeżeli tak, to czy art. 1 ust. 4 wspomnianej dyrektywy dozwala jednak na takie uregulowania.

27 Artykuł 4 ust. 1 dyrektywy 2011/96 przewiduje, że w przypadku gdy spółka dominująca lub jej stały zakład, na mocy powiązania spółki dominującej z jej spółką zależną, otrzymuje zyski wypłacone w okolicznościach innych niż likwidacja spółki zależnej, państwo członkowskie spółki dominującej i państwo członkowskie jej stałego zakładu „powstrzymuj[ą] się od opodatkowania takich zysków w zakresie, w jakim zyski te nie podlegają odliczeniu przez spółkę zależną […]”, albo

„opodatkowuj[ą] te zyski, upoważniając jednocześnie spółkę dominującą i stały zakład do odliczenia od kwoty podatku należnego części podatku dochodowego od osób prawnych odnoszącej się do tych zysków i zapłaconej przez spółkę zależną i każdą podporządkowaną spółkę zależną, pod warunkiem że na każdym poziomie spółka i jej podporządkowane spółki spełniają kryteria definicji określonych w art. 2 [tej dyrektywy] oraz spełniają wymogi przewidziane w [jej] art. 3, w granicach kwoty odpowiedniego należnego podatku”.

28 Dyrektywa 2011/96 wyraźnie pozostawia w ten sposób państwom członkowskim wybór między systemem zwolnienia a systemem zaliczenia, przewidzianymi, odpowiednio, w jej art. 4 ust. 1 lit. a) i art. 4 ust. 1 lit. b) (zob. analogicznie wyrok z dnia 20 października 2022 r., Allianz Benelux, C-295/21, EU:C:2022:812, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 Z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że Królestwo Belgii wybrało system zwolnienia, przewidziany w art. 4 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2011/96. W związku z tym odpowiedzi na zadane pytania należy udzielić w świetle tego tylko przepisu.

30 Obowiązek przewidziany w art. 4 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2011/96 nie jest uzależniony od żadnego warunku i został wyrażony jedynie z zastrzeżeniem ust. 2–5 tego artykułu oraz art. 1 ust. 2–4 tej dyrektywy (zob. analogicznie wyrok z dnia 19 grudnia 2019 r., Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Państwa członkowskie nie są zatem uprawnione do uzależnienia możliwości przyznania korzyści wynikającej z art. 4 ust. 1 lit. a) wspomnianej dyrektywy od spełnienia warunków innych niż przewidziane w tej dyrektywie (zob. analogicznie wyrok z dnia 19 grudnia 2019 r., Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 W tym kontekście z orzecznictwa Trybunału wynika, że dyrektywa 2011/96 służy zapewnieniu neutralności w aspekcie podatkowym wypłaty zysków przez spółkę zależną z siedzibą w jednym państwie członkowskim na rzecz spółki dominującej z siedzibą w innym państwie członkowskim (zob. analogicznie wyrok z dnia 19 grudnia 2019 r., Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 W celu zapewnienia neutralności w aspekcie podatkowym wypłaty zysków przez spółkę zależną z siedzibą w jednym państwie członkowskim na rzecz spółki dominującej z siedzibą w innym państwie członkowskim dyrektywa 2011/96 zmierza – w szczególności poprzez ustanowienie zasady przewidzianej w jej art. 4 ust. 1 lit. a) – do unikania podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym tych zysków, to znaczy do unikania sytuacji, w której wypłacone zyski zostaną opodatkowane raz po stronie spółki zależnej i drugi raz po stronie spółki dominującej (zob. analogicznie wyrok z dnia 19 grudnia 2019 r., Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 Artykuł 4 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2011/96 zakazuje zatem państwom członkowskim opodatkowania spółki dominującej z tytułu zysków wypłaconych przez spółkę zależną, bez względu na to, czy zdarzeniem powodującym powstanie zobowiązania podatkowego po stronie spółki dominującej jest otrzymanie tych zysków, czy ich dalsza wypłata. Takim zakazem objęte są również uregulowania krajowe, które, mimo że nie opodatkowują dywidend otrzymanych przez spółkę dominującą jako takich, mogą skutkować tym, że owa spółka dominująca zostanie opodatkowana od tych dywidend w sposób pośredni (zob. analogicznie wyrok z dnia 19 grudnia 2019 r., Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 Takie uregulowania nie są bowiem zgodne ani z brzmieniem, ani z celami, ani też z systematyką dyrektywy 2011/96, ponieważ nie pozwalają na osiągnięcie w pełni celu unikania podwójnego ekonomicznego opodatkowania, do którego dąży zasada ustanowiona w art. 4 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy (zob. analogicznie wyrok z dnia 19 grudnia 2019 r., Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 W niniejszym przypadku, jak wynika z pkt 6 niniejszego wyroku, art. 4 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2011/96 został przetransponowany do prawa belgijskiego przez art. 202 i nast. CIR 1992. Przepisy te przewidują zasadniczo tzw. system wliczenia i odliczenia, polegający na tym, że dywidendy otrzymane przez spółkę dominującą zostają w pierwszej kolejności wliczone do jej podstawy opodatkowania, a w drugiej kolejności zostają od tej podstawy odliczone jako DOO, o ile po odliczeniu strat i innych zwolnionych zysków spółce dominującej pozostają zyski podlegające opodatkowaniu. Jeżeli DOO przewyższają podstawę opodatkowania danej spółki, to nadwyżkę można przenieść na kolejne okresy rozliczeniowe.

37 Z postanowienia odsyłającego wynika również, że o ile spełnione są pewne przesłanki, system „transferu wewnątrzgrupowego” pozwala belgijskim spółkom osiągającym zyski na przeniesienie całości lub części ich zysków do spółek należących do tej samej grupy, które w tym samym okresie podatkowym poniosły straty, a przeniesiona kwota podlega włączeniu do podstawy opodatkowania spółki, na rzecz której dokonano transferu.

38 Niemniej jednak art. 207 akapit ósmy CIR 1992 przewiduje, że żadnych odliczeń, w tym odliczeń DOO, nie można dokonywać od kwoty transferu wewnątrzgrupowego włączonej do podstawy opodatkowania spółki, na rzecz której tego transferu dokonano.

39 Spółka John Cockerill utrzymuje zasadniczo, że stosowanie zakazu przewidzianego w art. 207 akapit ósmy CIR 1992 prowadzi do pośredniego opodatkowania otrzymanych przez nią dywidend, mimo że spełniają one przesłanki zwolnienia określone w art. 4 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2011/96.

40 W tym względzie, co się tyczy ewentualnego pośredniego opodatkowania dywidend, któremu, jak przypomniano w pkt 34 niniejszego wyroku, ów art. 4 ust. 1 lit. a) sprzeciwiałby się, sytuację taką jak ta rozpatrywana w postępowaniu głównym, w której spółka dominująca taka jak John Cockerill musiała przy dokonywaniu odliczenia podatkowego przestrzegać zakazu przewidzianego w art. 207 akapit ósmy CIR 1992, należy porównać z sytuacją, w której dane państwo członkowskie ustanowiłoby prosty system zwolnienia przewidujący wyłączenie dywidend z podstawy opodatkowania tej spółki (zob. analogicznie wyrok z dnia 20 października 2022 r., Allianz Benelux, C-295/21, EU:C:2022:812, pkt 42–44).

41 Otóż, jak podnosi Komisja Europejska w uwagach na piśmie, wydaje się, że połączenie belgijskiego systemu DOO – w kształcie, w jakim obowiązywał on w okresie rozliczeniowym rozpatrywanym w postępowaniu głównym – z systemem transferu wewnątrzgrupowego skutkuje tym, że otrzymanie dywidend, które powinny być zwolnione na podstawie art. 4 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2011/96, może prowadzić do tego, że spółka dominująca, która otrzymała transfer wewnątrzgrupowy, będzie opodatkowana w większym zakresie niż w przypadku, gdyby nie otrzymała takich dywidend lub gdyby dywidend tych w ogóle nie uwzględniono w jej podstawie opodatkowania.

42 Jeżeli tak jest, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego, to otrzymanie dywidend nie jest dla spółki dominującej neutralne podatkowo, wbrew celowi, którego realizacji służy art. 4 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2011/96 (zob. analogicznie wyrok z dnia 19 grudnia 2019 r., Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, pkt 46).

43 W tym kontekście nie ma znaczenia okoliczność, że system transferu wewnątrzgrupowego jest dobrowolnym mechanizmem przewidzianym w prawie krajowym czy że DOO, które nie mogły zostać wykorzystane w danym roku, można przenieść na rok kolejny.

44 Po pierwsze bowiem, sposób, w jaki prawodawca belgijski wdrożył system zwolnienia przewidziany w art. 4 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2011/96, nieuchronnie pociąga za sobą interakcje między dywidendami a pozostałymi elementami podstawy opodatkowania, takimi jak transfer wewnątrzgrupowy, zaś skutki takich interakcji muszą być zgodne z dyrektywą 2011/96 (zob. analogicznie wyrok z dnia 19 grudnia 2019 r., Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, pkt 49).

45 Po drugie, o ile prawdą jest, że DOO, które nie mogły zostać wykorzystane w danym roku na podstawie zakazu odliczenia przewidzianego w art. 207 akapit ósmy CIR 1992, można przenieść na kolejny okres rozliczeniowy, o tyle otrzymanie dywidend w ramach stosowania systemu podatkowego takiego jak ten rozpatrywany w postępowaniu głównym może w pewnych sytuacjach skutkować wyższym opodatkowaniem spółki dominującej w porównaniu do sytuacji, w której dywidendy zostałyby wyłączone z jej podstawy opodatkowania. Ponieważ spółka dominująca może zostać dotknięta obciążeniem podatkowym, należy uznać, że jest ona w związku z tym pośrednio opodatkowana od dywidend otrzymanych od spółki zależnej (zob. analogicznie wyrok z dnia 19 grudnia 2019 r., Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, pkt 53).

46 Co się tyczy kwestii, czy art. 1 ust. 4 dyrektywy 2011/96 może jednak dozwalać na taki system podatkowy, należy przypomnieć, że zgodnie z tym przepisem dyrektywa ta nie uniemożliwia stosowania przepisów krajowych lub postanowień umownych niezbędnych do zapobiegania oszustwom podatkowym lub nadużyciom.

47 W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika, że aby można było uznać, iż uregulowania krajowe służą zapobieganiu oszustwom oraz nadużyciom, ich konkretnym celem musi być przeciwdziałanie zachowaniom polegającym na tworzeniu czysto sztucznych konstrukcji, niemających żadnego związku z rzeczywistością gospodarczą, których celem jest uzyskanie w sposób nienależny korzyści podatkowej. Natomiast ogólne domniemanie oszustw i nadużyć nie może uzasadniać środka podatkowego naruszającego cele dyrektywy (zob. podobnie postanowienie z dnia 14 czerwca 2018 r., GS, C-440/17, EU:C:2018:437, pkt 43, 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

48 W niniejszym przypadku nic zaś nie wskazuje na to, by konkretnym celem przewidzianego w art. 207 akapit ósmy CIR 1992 zakazu odliczenia było wykluczenie z możliwości uzyskania korzyści podatkowej czysto sztucznych konstrukcji, których celem miałoby być uzyskanie jej w sposób nienależny. Przeciwnie, przepis ten wyklucza możliwość odliczenia DOO od transferu wewnątrzgrupowego w sposób ogólny, niezależnie od tego, czy dochodzi do nadużycia podatkowego.

49 Artykuł 1 ust. 4 dyrektywy 2011/96 nie upoważnia zatem państw członkowskich do stosowania przepisu krajowego takiego jak art. 207 akapit ósmy CIR 1992 w zakresie, w jakim wykracza on poza to, co jest konieczne do zapobiegania oszustwom podatkowym lub nadużyciom.

50 Ze względu na to, że w uwagach na piśmie rząd belgijski powołuje się ponadto na art. 1 ust. 2 dyrektywy 2011/96, należy przypomnieć, że zgodnie z tym przepisem państwa członkowskie nie przyznają korzyści wynikających z tej dyrektywy jednostkowemu uzgodnieniu ani seryjnym uzgodnieniom, w przypadku których głównym celem lub jednym z głównych celów ich wprowadzenia było uzyskanie korzyści podatkowej naruszającej przedmiot lub cel wspomnianej dyrektywy i które w związku z tym – zważywszy na wszystkie stosowne fakty i okoliczności – nie są rzeczywiste.

51 W tym względzie wystarczy zauważyć, że w niniejszym przypadku rząd belgijski nie twierdzi, iż operacja, w wyniku której spółka John Cockerill otrzymała dywidendy mogące podlegać zwolnieniu zgodnie z art. 4 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2011/96, była objęta takim uzgodnieniem. Nijak nie wynika to zresztą z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał.

52 Wreszcie, na wypadek gdyby sąd odsyłający po dokonaniu porównania, o którym mowa w pkt 40 niniejszego wyroku, doszedł do wniosku, że w niniejszym przypadku otrzymanie przez spółkę John Cockerill dywidend nie było neutralne podatkowo, należy zauważyć, w odniesieniu do konsekwencji, jakie należy z takiego wniosku wyprowadzić, że po pierwsze, zgodnie z zasadą pierwszeństwa sąd krajowy, do którego należy w ramach jego kompetencji stosowanie przepisów prawa Unii, ma obowiązek zapewnić pełną ich skuteczność poprzez odstąpienie z własnej inicjatywy, w razie konieczności, od stosowania wszelkich sprzecznych z nimi przepisów prawa krajowego, także późniejszych, bez konieczności żądania uprzedniego uchylenia tych ostatnich przepisów w drodze ustawodawczej lub w jakimkolwiek innym trybie konstytucyjnym lub oczekiwania na takie ich uchylenie (wyrok z dnia 24 czerwca 2019 r., Popławski, C-573/17, EU:C:2019:530, pkt 58 i przytoczone tam orzecznictwo).

53 Po drugie, z orzecznictwa Trybunału wynika, że art. 4 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2011/96 jest bezpośrednio skuteczny (zob. analogicznie wyrok z dnia 12 lutego 2009 r., Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, pkt 63–65).

54 W świetle całości powyższych rozważań na zadane pytania trzeba odpowiedzieć, iż art. 1 ust. 4 i art. 4 ust. 1 dyrektywy 2011/96 należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniom państwa członkowskiego, które przewidują, że dywidendy otrzymane przez spółkę dominującą od spółki zależnej muszą w pierwszej kolejności zostać wliczone do podstawy opodatkowania pierwszej z tych spółek, zanim będą mogły w drugiej kolejności zostać odliczone, w sytuacji gdy odliczenie nie ma zastosowania do włączonej do podstawy opodatkowania kwoty transferu wewnątrzgrupowego.

W przedmiocie kosztów

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

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

Artykuł 1 ust. 4 i art. 4 ust. 1 dyrektywy Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, zmienionej dyrektywą Rady (UE) 2015/121 z dnia 27 stycznia 2015 r.,

należy interpretować w ten sposób, że:

stoją one na przeszkodzie uregulowaniom państwa członkowskiego, które przewidują, że dywidendy otrzymane przez spółkę dominującą od spółki zależnej muszą w pierwszej kolejności zostać wliczone do podstawy opodatkowania pierwszej z tych spółek, zanim będą mogły w drugiej kolejności zostać odliczone, w sytuacji gdy odliczenie nie ma zastosowania do włączonej do podstawy opodatkowania kwoty transferu wewnątrzgrupowego.

Podpisy