Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 17 maja 2017 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Swoboda przedsiębiorczości — Dyrektywa o spółkach dominujących i zależnych — Przepisy podatkowe — Podatek dochodowy od osób prawnych — Wypłata dywidend — Pobranie podatku u źródła — Podwójne opodatkowanie — *Fairness tax*

W sprawie C-68/15

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Grondwettelijk Hof (trybunał konstytucyjny, Belgia) postanowieniem z dnia 28 stycznia 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 13 lutego 2015 r., w postępowaniu:

X

przeciwko

Ministerraad,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta, prezes izby, E. Regan, J.C. Bonichot, A. Arabadjiev i C.G. Fernlund (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 22 czerwca 2016 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu X przez T. Engelena, L. Ketelsa oraz P. Reniera, advocaten,

— w imieniu rządu belgijskiego przez J.C. Halleux, D. Delvaux, a także M. Jacobs oraz C. Pochet, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu francuskiego przez D. Colasa, J.S. Pilczera oraz S. Ghiandoni, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa oraz C. Soulay, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 17 listopada 2016 r.,

* Język postępowania: niderlandzki.

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 49 TFUE oraz art. 4 ust. 3 i art. 5 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, zwanej dalej „dyrektywą o spółkach dominujących i zależnych").

2 Wniosek ów został złożony w ramach sporu pomiędzy X a Ministerraad (radą ministrów, Belgia) w przedmiocie skargi o stwierdzenie nieważności przepisów prawa krajowego wprowadzających podatek odrębny od podatku dochodowego od osób prawnych i podatku od osób niebędących rezydentami, zwany *fairness tax*, któremu to podatkowi podlegają spółki będące rezydentami i spółki niebędące rezydentami, w przypadku gdy spółki te wypłacają dywidendy nieznajdujące się – ze względu na zastosowanie pewnych korzyści podatkowych przewidzianych w krajowym systemie podatkowym – w ich końcowym wyniku podlegającym opodatkowaniu.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z motywem 3 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych celem tego aktu jest zwolnienie dywidend i innych zysków wypłacanych przez spółki zależne ich spółkom dominującym z podatku potrącanego [pobieranego] u źródła dochodu oraz wyeliminowanie podwójnego opodatkowania takiego dochodu na poziomie spółki dominującej.

4 Motywy 7 i 9 tej dyrektywy stanowią:

„(7) W przypadku gdy spółka dominująca przez swój związek ze spółką zależną ma udział w zyskach podzielonych [wypłaconych], państwo członkowskie spółki dominującej musi powstrzymać się od opodatkowania tych zysków albo opodatkować te zyski, upoważniając jednocześnie 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.

[…]

(9) Wypłata zysków podzielonych [zysków] i ich otrzymywanie przez stały zakład spółki dominującej powinny prowadzić do takiego samego traktowania, jakie ma zastosowanie pomiędzy spółką zależną a dominującą. […]".

5 Artykuł 4 ust. 1 i 3 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

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

a) powstrzymuje się od opodatkowania takich zysków; albo

b) opodatkowuje 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.

[…]

3. Każde z państw członkowskich może postanowić, że opłaty [koszty] odnoszące się do udziałów i strat wynikających z podziału [wypłaty] zysków spółki zależnej nie mogą zostać odliczone od podlegającego opodatkowaniu zysku spółki dominującej.

Jeśli koszty zarządzania związane z udziałami są w takim przypadku ustalone według stawki ryczałtowej, to ustalona kwota nie może przekraczać 5% wypłaconych zysków spółki zależnej”.

6 Artykuł 5 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych stanowi:

„Zyski, które spółka zależna wypłaca swojej spółce dominującej, są zwolnione z podatku potrącanego [pobieranego] u źródła dochodu”.

Prawo belgijskie

7 Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (kodeks podatków dochodowych z 1992 r.) został zmieniony przez wet houdende diverse bepaligen (ustawę w sprawie przepisów różnych) z dnia 30 lipca 2013 r. (*Belgisch Staatsblad* z dnia 1 sierpnia 2013 r.) (zwany dalej „WIB 1992”). Rozdział 15 owej ustawy z dnia 30 lipca 2013 r. zawiera sekcję 2, w której podsekcja 1 została zatytułowana „*Fairness tax*”. Podsekcja ta obejmuje art. 43–51 tej ustawy, które zmieniają art. 198, 207, 218, 219b, 233, 246, 275 i 463a WIB 1992.

8 Zgodnie z art. 198 § 1 pkt 1 WIB 1992:

„Za koszt uzyskania przychodu nie są uznawane:

1) podatek dochodowy od osób prawnych, w tym odrębny podatek należny na mocy art. 219a–219c, kwoty zapłacone na poczet podatku dochodowego od osób prawnych, podatek od dochodów kapitałowych ponoszony przez dłużnika dochodu przy spłacie beneficjenta z naruszeniem art. 261, lecz z wykluczeniem odrębnego podatku należnego na mocy art. 219”.

9 Artykuł 207 akapit drugi WIB 1992 przewiduje:

„Żadne z tych odliczeń czy bilansowania strat za okres podatkowy nie może zostać dokonane na części wyniku uzyskanego z wyjątkowych lub nieodpłatnych korzyści, o których mowa w art. 79, ani na otrzymanych korzyściach finansowych lub innego rodzaju, o których mowa w art. 53 pkt 24, ani na podstawie odrębnego szczególnego podatku ustalonego na wydatkach lub korzyściach każdego rodzaju, nieuzasadnionych zgodnie z art. 219, ani na części zysków przeznaczonych na wydatki, o których mowa w art. 198 § 1 pkt 9, 12, ani na części zysków wynikających z naruszenia art. 194c § 2 akapit czwarty i z zastosowania art. 194c § 4, ani na zyskach kapitałowych, o których mowa w art. 217 pkt 3, ani na dywidendach, o których mowa w art. 219b”.

10 Artykuł 218 § 1 rzeczonego kodeksu ma następujące brzmienie:

„Podatek obliczony zgodnie z art. 215–217 i odrębny podatek określony w art. 219b mogą zostać powiększone tak jak jest to przewidziane w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych w drodze art. 157–168, w przypadku braku zaliczek lub ich niewystarczającej kwoty.

W drodze odstępstwa od art. 160 i 165 ograniczenie powiększenia [zobowiązania podatkowego] do 90% i podwyższenie podstawy obliczenia do 106% kwoty podatku należnego państwu nie mają niemniej zastosowania”.

11 W myśl art. 219b tego kodeksu:

„§ 1. Za okres podatkowy, w którym doszło do wypłaty dywidend w rozumieniu art. 18 akapit pierwszy pkt 1–2a, odrębny podatek jest wprowadzany i obliczany zgodnie z przepisami poniższych paragrafów.

Ów podatek odrębny jest niezależny i, w danym przypadku, uzupełniający względem innych podatków, które są należne na mocy innych przepisów niniejszego kodeksu lub, w danym przypadku, w ramach wykonywania szczegółowych przepisów prawnych.

§ 2. Podstawę opodatkowania tym odrębnym podatkiem stanowi dodatnia różnica pomiędzy dywidendami brutto, wypłaconymi w danym okresie podatkowym, a końcowym, podlegającym opodatkowaniu wynikiem, który w rzeczywistości podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych, o którym mowa w art. 215 i 216.

§ 3. W ten sposób ustalona podstawa opodatkowania jest obniżana o część wypłaconych dywidend, pochodzących z rezerw wcześniej opodatkowanych, ale nie później niż w roku podatkowym 2014. Przy stosowaniu tego obniżenia rezerwy już opodatkowane uwzględnia się przed ostatnimi utworzonymi rezerwami.

Za rok podatkowy 2014 dywidendy wypłacone w tym samym roku podatkowym nigdy nie będą uwzględnione jako rezerwy opodatkowane za ten sam rok podatkowy.

§ 4. Otrzymane saldo jest następnie ograniczone według wartości procentowej, która wyraża stosunek pomiędzy:

— z jednej strony, w liczniku, faktycznie dokonanymi w roku podatkowym odliczeniami przeniesionych strat i odliczeniami na kapitał wysokiego ryzyka,

— z drugiej strony, w mianowniku, uzyskanym w danym okresie podatkowym wynikiem podatkowym spółki, z wyłączeniem zwolnionych z podatku obniżeń wartości, rezerw i zysków kapitałowych.

§ 5. Określona zgodnie z poprzednimi paragrafami podstawa nie może zostać ograniczona lub obniżona w żaden inny sposób.

§ 6. Odrębny podatek wynosi 5% kwoty w ten sposób obliczonej.

§ 7. Spółki, które na podstawie art. 15 kodeksu spółek są uznane za małe spółki w roku podatkowym związanym z okresem podatkowym, w którym dywidendy zostały wypłacone, nie podlegają wskazanemu podatkowi”.

12 Artykuł 233 akapit trzeci WIB 1992 stanowi:

„Ponadto odrębny podatek jest ustalany zgodnie z zasadami określonymi w art. 219b. W celu zastosowania tego przepisu, w odniesieniu do przedsiębiorstw belgijskich, przez »wypłacone dywidendy« rozumie się część dywidend brutto wypłaconych przez spółkę, która to część odpowiada udziałowi wyniku finansowego belgijskiego przedsiębiorstwa w całym wyniku finansowym spółki”.

13 Artykuł 246 akapit pierwszy pkt 3 tego kodeksu ma następujące brzmienie:

„z zastrzeżeniem art. 218 odrębny podatek, o którym mowa w art. 233 akapit trzeci, obliczany jest według stawki 5%”.

14 Artykuł 463a § 1 pkt 1 rzeczonego kodeksu przewiduje:

„Z tytułu dopłaty uzupełniającej na wypadek kryzysu ustalono, na wyłączną korzyść państwa, trzy dodatkowe opłaty:

1) do podatku dochodowego od osób prawnych, do podatku od osób prawnych, o których mowa w art. 220 pkt 2 i 3, oraz od podatników, o których mowa w art. 227 pkt 2 i 3, z wyłączeniem innych państw i ich jednostek terytorialnych niższego szczebla lub samorządów terytorialnych, do podatku od osób niebędących rezydentami, w tym odrębnych podatków, o których mowa w art. 219a, 219b i art. 246 akapit pierwszy pkt 2 i 3; dopłaty uzupełniające na wypadek kryzysu obliczane są na podstawie tych określonych podatków:

   — przed naliczeniem zaliczek, o których mowa w art. 218, 226, art. 246 akapit pierwszy pkt 1 i art. 246 akapit drugi, podatku u źródła, ryczałtowego udziału w podatku zagranicznym i zaliczenia na poczet podatku, o których mowa w art. 277–296;

   — przed zastosowaniem podwyższenia przewidzianego na wypadek braku określonych w tiret pierwszym zaliczek lub ich niewystarczającej kwoty”.

15 Artykuł 275^7 akapit czwarty tego kodeksu został sformułowany następująco:

„Król może podwyższyć stawkę podatkową, przewidzianą w akapicie trzecim, w drodze dekretu poddanego pod obrady rady ministrów dla pracodawców określonych w niniejszym artykule, którzy bądź są uznani za małe spółki na podstawie art. 15 kodeksu spółek, bądź są osobami fizycznymi, które spełniają odpowiednio kryteria ze wskazanego art. 15. Król przedkłada izbom ustawodawczym natychmiast, gdy się zbiorą, w innym przypadku – przy otwarciu ich najbliższej sesji, projekt ustawy zatwierdzającej dekrety przyjęte w ramach wykonywania niniejszego akapitu”.

16 Artykuł 51 ustawy z dnia 30 lipca 2013 r. w sprawie przepisów różnych stanowi:

„Artykuły 43–49 wchodzą w życie począwszy od roku podatkowego 2014.

Wszelkie zmiany dokonane od dnia 28 czerwca 2013 r. do dnia zamknięcia rocznego sprawozdania finansowego pozostają bez wpływu na stosowanie przepisów przyjętych w niniejszej podsekcji.

Artykuł 50 stosuje się do wynagrodzeń wypłacanych lub przyznanych od dnia 1 stycznia 2014 r.”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

17 X wniósł do Grondwettelijk Hof (trybunału konstytucyjnego, Belgia) skargę o stwierdzenie nieważności przepisów prawa krajowego wprowadzających *fairness tax*.

18 Sąd odsyłający zauważa, że *fairness tax* stanowi podatek odrębny od podatku dochodowego od osób prawnych i podatku od osób niebędących rezydentami, a system omawianego podatku jest określony w art. 43–51 ustawy z dnia 30 lipca 2013 r. w sprawie przepisów różnych. Podatek ten ma zastosowanie, w przypadku gdy w tym samym okresie podatkowym wypłacane są dywidendy i gdy wynik podatkowy spółki zostaje obniżony w całości bądź w części przez zastosowanie różnych odliczeń przewidzianych przez krajowy system podatkowy.

19 W ramach skargi o stwierdzenie nieważności tych art. 43–51 X podniósł, po pierwsze, że *fairness tax* stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości utrudniające dokonanie przez spółki niebędące rezydentami swobodnego wyboru formy prawnej, w jakiej zamierzają one prowadzić swoją działalność gospodarczą w Belgii.

20 Otóż spółka niebędąca rezydentem prowadząca działalność gospodarczą w Belgii za pośrednictwem spółki zależnej podlega pośrednio opodatkowaniu *fairness tax* jedynie wtedy, gdy ta spółka zależna rzeczywiście wypłaca na rzecz tej pierwszej spółki dywidendę z tytułu swoich zysków, niezależnie od tego, czy ta spółka niebędąca rezydentem dodatkowo sama wypłaca dywidendy, czy też nie.

21 Natomiast, w przypadku gdy spółka niebędąca rezydentem prowadzi działalność gospodarczą w Belgii za pośrednictwem stałego zakładu, podlega ona opodatkowaniu *fairness tax*, jeżeli sama dokonuje wypłaty dywidend niezależnie od kwestii, czy zyski stałego zakładu spłynęły do tej spółki lub czy zostały przeznaczone na rezerwy lub ponownie zainwestowane w Belgii. Podstawa opodatkowania rzeczonej spółki może więc obejmować także zyski zrealizowane przez nią poza Belgią, z tej tylko przyczyny, że spółka ta posiada stały zakład w Belgii.

22 Ponadto *fairness tax* prowadzi również do dyskryminacji ze względu na przynależność państwową pomiędzy spółką niebędącą rezydentem prowadzącą działalność gospodarczą w Belgii za pośrednictwem stałego zakładu a spółką będącą rezydentem, jako że spółka niebędąca rezydentem może podlegać opodatkowaniu tym podatkiem, nawet jeśli cały zysk jej belgijskiego stałego zakładu został przeznaczony na rezerwę bądź ponownie zainwestowany w Belgii, podczas gdy nie jest tak, w przypadku gdy spółka będąca rezydentem przeznacza na rezerwę lub ponownie inwestuje cały swój zysk w tym państwie członkowskim.

23 Rada ministrów uważa, że zarzucane odmienne traktowanie wynika z cech charakterystycznych stałego zakładu, ponieważ w przeciwieństwie do spółki zależnej stały zakład nie może sam wypłacać dywidend.

24 W odniesieniu do zarzucanego odmiennego traktowania pomiędzy spółką niebędącą rezydentem prowadzącą działalność gospodarczą w Belgii za pośrednictwem stałego zakładu a spółką będącą rezydentem rada ministrów wskazuje, iż w celu uniknięcia ewentualnej dyskryminacji rozpatrywane przepisy przewidują, dla ustalenia podstawy opodatkowania *fairness tax* spółki niebędącej rezydentem, obliczenie fikcyjnej dywidendy. Przepisy te nie wprowadzają zatem żadnego odmiennego traktowania, ale dostosowują się do okoliczności.

25 Po drugie, zdaniem X *fairness tax* należy uznać za podatek pobierany u źródła, ponieważ jest on pobierany od zysków wypłaconych przez spółkę zależną na rzecz spółki dominującej i w związku z tym jest sprzeczny z art. 5 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych, na mocy którego to przepisu zyski, które spółka zależna wypłaca swojej spółce dominującej, są zwolnione z podatku pobieranego u źródła dochodu.

26 Rada ministrów uważa, że *fairness tax* nie jest ukrytym podatkiem pobieranym u źródła, lecz odrębnym podatkiem obliczanym w zależności od wypłacanych dywidend, które nie pojawiły się w podlegającym opodatkowaniu wyniku spółki zależnej, ponieważ podlegały odliczeniu z tytułu kapitału wysokiego ryzyka lub odliczeniu z tytułu wcześniej poniesionych strat.

27 Po trzecie, X stwierdza, że *fairness tax* może spowodować objęcie zysków wchodzących w zakres stosowania dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych podatkiem przekraczającym próg 5% przewidziany w art. 4 ust. 3 owej dyrektywy.

28 Zwolnienie 95% zysków jest możliwe jedynie wtedy, gdy osiągnięte zyski zostaną natychmiast wypłacone w ciągu tego samego roku. Gdyby zostały one wypłacone w kolejnym roku, wówczas zyski będą podlegać opodatkowaniu *fairness tax* w części przekraczającej 5%, jako że współczynnik proporcjonalności uwzględnia jedynie zyski za dany rok oraz mające do nich zastosowanie odliczenie z tytułu kapitału wysokiego ryzyka lub odliczenie z tytułu przeniesionych strat w tymże roku.

29 Zdaniem rady ministrów decyzja o wypłacie dywidend z zysków stanowi strategiczny wybór spółki dominującej. *Fairness tax* różni się u tej samej spółki w każdym roku podatkowym w zależności od kwoty wypłaconych dywidend, zastosowania odliczeń z tytułu kapitału wysokiego ryzyka oraz wysokości wyniku podatkowego, i nie skutkuje zatem opodatkowaniem części dywidend przekraczającej próg 5%.

30 W tych okolicznościach Grondwettelijk Hof (trybunał konstytucyjny, Belgia) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu prawa krajowego, zgodnie z którym:
   a) spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim, mające stały zakład w Belgii, podlegają opodatkowaniu, gdy postanowią wypłacić zyski nieuwzględnione w końcowym, podlegającym opodatkowaniu wyniku spółki, niezależnie od tego, czy zysk stałego zakładu w Belgii odpłynął do spółki dominującej, podczas gdy spółki mające siedziby w innym państwie członkowskim posiadające spółkę zależną w Belgii nie podlegają opodatkowaniu takim podatkiem, gdy postanowią wypłacić zyski nieuwzględnione w końcowym, podlegającym opodatkowaniu wyniku spółki, niezależnie od tego, czy spółka zależna wypłaciła dywidendy, czy też nie;
   b) spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim, mające stały zakład w Belgii, dokonujące pełnego zatrzymania belgijskiego zysku jako rezerwy podlegają opodatkowaniu, gdy postanowią wypłacić zyski nieuwzględnione w końcowym, podlegającym opodatkowaniu wyniku spółki, podczas gdy spółki belgijskie, dokonujące pełnego zatrzymania zysku jako rezerwy takiemu opodatkowaniu nie podlegają?

2) Czy art. 5 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych należy interpretować w ten sposób, że z podatkiem pobieranym u źródła dochodu mamy do czynienia wtedy, gdy przepis prawa krajowego przewiduje, iż podatek zostaje nałożony w przypadku wypłaty zysku przez spółkę zależną na rzecz spółki dominującej, ponieważ w tym samym okresie podatkowym zostają wypłacone dywidendy i podlegający opodatkowaniu wynik spółki zostaje obniżony w całości bądź w części przez odliczenie na kapitał wysokiego ryzyka lub przeniesione straty podatkowe, podczas gdy na podstawie ustawodawstwa krajowego zysk nie podlegałby opodatkowaniu, gdyby pozostał w spółce zależnej i nie zostałby wypłacony na rzecz spółki dominującej?

3) Czy art. 4 ust. 3 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu prawa krajowego, zgodnie z którym podatek zostaje pobrany od wypłaty dywidendy, jeżeli uregulowanie to skutkuje tym, iż w przypadku gdyby spółka wypłaciła uzyskaną dywidendę w roku następującym po roku, w którym sama ją uzyskała, opodatkowana zostałaby część dywidendy przekraczająca próg określony w art. 4 ust. 3 tej dyrektywy, podczas gdy nie ma to miejsca gdy spółka ponownie wypłaca dywidendę w roku, w którym ją uzyskała?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

31 Tytułem wstępu należy zauważyć, że poprzez swoje pytania sąd odsyłający wyraża wątpliwości co do zgodności z prawem Unii przepisów prawa podatkowego państwa członkowskiego, takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, mających zastosowanie w sytuacji, w której kwota zysków wypłaconych przez spółkę – chodzi tu o spółkę będącą rezydentem, w tym będącą rezydentem spółkę

zależną spółki niebędącej rezydentem, lub spółkę niebędącą rezydentem prowadzącą działalność w tym państwie członkowskim za pośrednictwem stałego zakładu – w następstwie zastosowania pewnych korzyści podatkowych przewidzianych przez krajowy system podatkowy wskazanego państwa członkowskiego, jest wyższa niż końcowy wynik podatkowy tej spółki w tym samym państwie członkowskim.

32 Z przedłożonych Trybunałowi akt sprawy wynika, że celem tych przepisów prawa podatkowego jest opodatkowanie dochodów objętych kompetencją podatkową danego państwa członkowskiego, a które to dochody, z uwagi na takie skorzystanie, zostały wypłacone, nie będąc przy tym opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych – w stosunku do spółek będących rezydentami, czy też podatkiem od osób niebędących rezydentami – w stosunku do spółek niebędących rezydentami w tym państwie członkowskim.

33 Z tych akt wynika także, iż rozpatrywane w postępowaniu głównym przepisy prawa podatkowego przyjmują formę podatku odrębnego od podatku dochodowego od osób prawnych i podatku od osób niebędących rezydentami, a którego stawka wynosi 5,15%. Podstawę opodatkowania tym podatkiem stanowi dodatnia różnica pomiędzy dywidendami brutto, wypłaconymi w danym okresie podatkowym, a końcowym podlegającym opodatkowaniu wynikiem, który w rzeczywistości podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych według stawki podstawowej. W ten sposób ustalona podstawa opodatkowania jest zmniejszona o część wypłaconych dywidend, pochodzących z rezerw wcześniej opodatkowanych, ale nie później niż w roku podatkowym 2014. Otrzymane saldo jest ograniczone przez współczynnik stanowiący ułamek i wyrażający stosunek pomiędzy, w liczniku, dokonanymi w roku podatkowym odliczeniami na kapitał wysokiego ryzyka lub z tytułu przeniesionych strat i, w mianowniku, uzyskanym w danym okresie podatkowym wynikiem podatkowym.

34 W celu obliczenia podstawy opodatkowania w odniesieniu do spółki niebędącej rezydentem te przepisy prawa podatkowego przewidują obliczenie „fikcyjnej dywidendy”. W takim wypadku „wypłacone dywidendy” są złożone z części dywidend wypłaconych przez spółkę niebędącą rezydentem, która to część odpowiada udziałowi wyniku finansowego belgijskiego stałego zakładu w całym wyniku finansowym owej spółki.

W przedmiocie pytania pierwszego

35 W celu odpowiedzi na zadane pytania należy najpierw przypomnieć, że siedziba danej spółki, podobnie jak obywatelstwo osób fizycznych, służy określeniu jej związania z porządkiem prawnym danego państwa (zob. między innymi wyroki: z dnia 28 stycznia 1986 r., Komisja/Francja, 270/83, EU:C:1986:37, pkt 18; z dnia 14 grudnia 2000 r., AMID, C-141/99, EU:C:2000:696, pkt 20).

36 Wynika z powyższego, że zastosowanie krajowych przepisów prawa podatkowego, takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, do, z jednej strony, będącej rezydentem spółki zależnej spółki niebędącej rezydentem i, z drugiej strony, będącego rezydentem stałego zakładu takiej spółki, dotyczy traktowania pod względem podatkowym, odpowiednio, spółki będącej rezydentem i spółki niebędącej rezydentem.

37 Otóż w niniejszej sprawie bezsporne jest, że rozpatrywane belgijskie przepisy prawa podatkowego traktują w ten sam sposób spółki będące rezydentami, w tym będące rezydentami spółki zależne spółek niebędących rezydentami, i spółki niebędące rezydentami, jako że wszystkie te spółki podlegają opodatkowaniu *fairness tax*, gdy dokonują wypłat dywidend w okolicznościach opisanych w pkt 31 i 32 niniejszego wyroku.

38 W tej sytuacji należy rozumieć zadane pytanie w ten sposób, że zmierza ono do wyjaśnienia kwestii, czy swobodę przedsiębiorczości należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie przepisom prawa podatkowego danego państwa członkowskiego takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, na mocy których zarówno spółka niebędąca rezydentem prowadząca działalność gospodarczą w tym państwie członkowskim za pośrednictwem stałego zakładu, jak i spółka będąca rezydentem, w tym będąca rezydentem spółka zależna spółki niebędącej rezydentem, podlegają opodatkowaniu podatkiem takim jak *fairness tax*, jeżeli spółki te wypłacają dywidendy, które ze względu na zastosowanie pewnych korzyści podatkowych przewidzianych przez krajowy system podatkowy, nie znajdują się w ich końcowym wyniku podlegającym opodatkowaniu.

39 Swoboda przedsiębiorczości, którą art. 49 TFUE przyznaje obywatelom Unii Europejskiej, zapewnia im dostęp do działalności na własny rachunek oraz możliwość jej wykonywania, jak również prawo tworzenia i zarządzania przedsiębiorstwami na tych samych warunkach co określone przez przepisy państwa członkowskiego położenia zakładu dla jego własnych obywateli. Zgodnie z art. 54 TFUE obejmuje ona przysługujące spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Unii prawo wykonywania działalności w danym państwie członkowskim za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji (wyrok z dnia 17 lipca 2014 r., Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 W odniesieniu do traktowania w przyjmującym państwie członkowskim z orzecznictwa Trybunału wynika, iż ponieważ art. 49 akapit pierwszy zdanie drugie TFUE w sposób wyraźny pozostawia podmiotom gospodarczym swobodę wyboru odpowiedniej formy prawnej, w jakiej zamierzają wykonywać działalność w innym państwie członkowskim, nie należy ograniczać tego wyboru poprzez dyskryminujące przepisy podatkowe (postanowienie z dnia 4 czerwca 2009 r., KBC Bank i Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 i C-499/07, EU:C:2009:339, pkt 77 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 W odniesieniu do przepisów podatkowych z orzecznictwa Trybunału wynika, iż do każdego państwa członkowskiego należy zorganizowanie z poszanowaniem prawa Unii własnego systemu podatkowego w zakresie opodatkowania zysków, o ile zyski te są objęte zakresem kompetencji podatkowych danego państwa członkowskiego. Wynika stąd, iż przyjmujące państwo członkowskie może swobodnie określić zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego, podstawę opodatkowania oraz stawkę podatkową, które to elementy mają zastosowanie do różnych form prawnych spółek prowadzących działalność w tym państwie członkowskim, z zastrzeżeniem przyznania spółce niebędącej rezydentem traktowania, które nie jest dyskryminujące w stosunku do porównywalnych przedsiębiorstw krajowych (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 grudnia 2006 r., Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 47; a także z dnia 26 czerwca 2008 r., Burda, C-284/06, EU:C:2008:365, pkt 86 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 Do dyskryminacji może dojść tylko wtedy, gdy różne zasady stosuje się do porównywalnych sytuacji lub gdy tę samą zasadę stosuje się do różnych sytuacji (wyroki: z dnia 14 lutego 1995 r., Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, pkt 30; a także z dnia 1 grudnia 2011 r., Komisja/Węgry, C-253/09, EU:C:2011:795, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 W niniejszej sprawie bezsporne jest, że spółka niebędąca rezydentem prowadząca działalność gospodarczą w Belgii za pośrednictwem stałego zakładu i spółka będąca rezydentem, w tym spółka zależna spółki niebędącej rezydentem, podlegają co do zasady identycznemu traktowaniu pod względem podatkowym, jako że są opodatkowane *fairness tax*, gdy wypłacają dywidendy nieznajdujące się – ze względu na zastosowanie pewnych korzyści podatkowych przewidzianych w krajowym systemie podatkowym – w ich końcowym wyniku podlegającym opodatkowaniu.

44 Niemniej w zakresie, w jakim z przedłożonych Trybunałowi akt sprawy wynika, że w odróżnieniu od spółki będącej rezydentem, która podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych w oparciu o jej całkowity dochód, spółka niebędąca rezydentem prowadząca działalność gospodarczą

w Belgii za pośrednictwem stałego zakładu podlega opodatkowaniu w tym państwie członkowskim jedynie w oparciu o same zyski zrealizowane przez ten stały zakład, mogłoby być inaczej i rozpatrywane przepisy stanowiłyby wówczas ograniczenie swobody przedsiębiorczości, gdyby sposób określenia podstawy opodatkowania *fairness tax* prowadził w rzeczywistości do tego, że owa spółka niebędąca rezydentem byłaby traktowana w sposób mniej korzystny niż spółka będąca rezydentem.

45 Zdaniem rządu belgijskiego, przewidując obliczenie dywidendy fikcyjnej do celów ustalenia podstawy opodatkowania *fairness tax* takiej spółki niebędącej rezydentem, rozpatrywane w postępowaniu głównym przepisy prawa podatkowego uwzględniły tę różnicę w sposobie obliczania podstawy opodatkowania, a zatem mają na celu uniknięcie ewentualnej dyskryminacji.

46 X i Komisja Europejska uważają natomiast, że ów sposób obliczania może prowadzić do większego opodatkowania spółki niebędącej rezydentem. W tym względzie, po pierwsze, X podnosi, że w pewnych sytuacjach rzeczony sposób obliczania prowadzi do tego, że owa spółka niebędąca rezydentem jest opodatkowana z tytułu innych zysków niż te osiągnięte przez belgijski stały zakład. Po drugie, Komisja zauważa, że spółka będąca rezydentem, w tym będąca rezydentem spółka zależna spółki niebędącej rezydentem, podlega opodatkowaniu *fairness tax* jedynie wtedy, gdy rzeczywiście wypłaca dywidendy, podczas gdy spółka niebędąca rezydentem prowadząca działalność gospodarczą w danym państwie członkowskim za pośrednictwem stałego zakładu jest opodatkowana tym podatkiem, gdy wypłaca dywidendy, nawet jeśli zyski tego stałego zakładu nie stanowią części dywidend wypłaconych przez ową spółkę niebędącą rezydentem.

47 W niniejszej sprawie do sądu odsyłającego, który jest wyłącznie właściwy w zakresie dokonywania wykładni prawa krajowego, należy – przy uwzględnieniu wszystkich elementów rozpatrywanych w postępowaniu głównym przepisów prawa podatkowego oraz całości krajowego systemu podatkowego – zbadanie, czy sposób obliczania podstawy opodatkowania prowadzi w każdym przypadku do tego, że traktowanie pod względem podatkowym spółki niebędącej rezydentem prowadzącej działalność w Belgii za pośrednictwem stałego zakładu nie jest mniej korzystne niż traktowanie, jakiemu podlega spółka będąca rezydentem (zob. podobnie wyrok z dnia 17 września 2015 r., Miljoen i in., C-10/14, C-14/14 i C-17/14, EU:C:2015:608, pkt 48).

48 W ramach tego badania sąd odsyłający musi uwzględnić fakt, iż rozpatrywane w postępowaniu głównym przepisy prawa podatkowego mają na celu opodatkowanie wypłaconych zysków objętych belgijską kompetencją podatkową, ale co do których to państwo członkowskie – ze względu na zastosowanie pewnych korzyści podatkowych przewidzianych w krajowym systemie podatkowym – nie wykonało tej kompetencji podatkowej. W konsekwencji w sytuacji, w której sposób obliczania podstawy opodatkowania spółki niebędącej rezydentem prowadziłby do tego, że spółka ta byłaby opodatkowana nawet z tytułu zysków nieobjętych kompetencją podatkową tego państwa członkowskiego, rzeczona spółka niebędąca rezydentem podlegałaby traktowaniu mniej korzystnemu niż traktowanie spółki będącej rezydentem.

49 Jeżeli z badania tego wynika, iż dochodzi do takiego traktowania, należałoby wówczas stwierdzić, że przepisy prawa podatkowego takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym stanowią przeszkodę w swobodzie przedsiębiorczości.

50 Przeszkoda taka może zostać dopuszczona jedynie wówczas, gdy dotyczy ona sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub jeżeli jest ona uzasadniona nadrzędnymi względami interesu ogólnego (wyrok z dnia 17 lipca 2014 r., Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

51 Należy przypomnieć, że istnienie porównywalnego charakteru sytuacji transgranicznej i sytuacji wewnętrznej należy badać z uwzględnieniem celu realizowanego przez rozpatrywane krajowe przepisy prawa podatkowego (zob. podobnie wyroki: z dnia 8 listopada 2012 r., Komisja/Finlandia, C-342/10, EU:C:2012:688, pkt 36; z dnia 2 czerwca 2016 r., Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, pkt 48).

52 Otóż w świetle przepisów prawa podatkowego przyjmującego państwa członkowskiego mających na celu uniknięcie przypadku, w którym osiągnięte w tym państwie zyski – ze względu na zastosowanie pewnych korzyści podatkowych przewidzianych w krajowym systemie podatkowym – są wypłacane, nie zostając opodatkowane po stronie podatnika, sytuacja danego podatnika niebędącego rezydentem prowadzącego działalność gospodarczą w rzeczonym państwie członkowskim za pośrednictwem stałego zakładu jest porównywalna z sytuacją podatnika będącego rezydentem. W tych dwóch przypadkach bowiem te przepisy prawa podatkowego mają na celu umożliwienie temu samemu państwu wykonywanie jego kompetencji podatkowych na zyskach objętych zakresem przysługującej mu kompetencji podatkowej (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 listopada 2006 r., Kerckhaert i Morres, C-513/04, EU:C:2006:713, pkt 19; a także z dnia 3 września 2014 r., Komisja/Hiszpania, C-127/12, niepublikowany, EU:C:2014:2130, pkt 77, 78).

53 W związku z tym w świetle rozpatrywanych w postępowaniu głównym przepisów sytuacja danej spółki niebędącej rezydentem prowadzącej działalność gospodarczą w Belgii za pośrednictwem stałego zakładu jest porównywalna z sytuacją spółki będącej rezydentem, w tym będącej rezydentem spółki zależnej spółki niebędącej rezydentem.

54 W konsekwencji uzasadnienie ograniczenia może opierać się jedynie na nadrzędnych względach interesu ogólnego. Powinno ono ponadto w takiej sytuacji być odpowiednie dla zagwarantowania realizacji zamierzonego przez nie celu i nie wykraczać poza to, co jest niezbędne do jego osiągnięcia (wyrok z dnia 17 lipca 2014 r., Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

55 Rząd belgijski zauważył, że ewentualna przeszkoda w wykonywaniu tej swobody może być uzasadniona dwoma względami interesu ogólnego, a mianowicie celem polegającym na zapewnieniu rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi oraz celem polegającym na zwalczaniu nadużyć.

56 W tym względzie wystarczy stwierdzić, iż o ile te dwa cele stanowią nadrzędne względy interesu ogólnego, które mogą uzasadniać ograniczenie wykonywania swobód przepływu gwarantowanych traktatem (zob. wyrok z dnia 5 lipca 2012 r., SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, pkt 36, 37 i przytoczone tam orzecznictwo), o tyle rozpatrywane w postępowaniu głównym przepisy nie są odpowiednie do zapewnienia ich realizacji, co oznacza, że wskazane cele nie mogą uzasadniać, w takim przypadku jak ten rozpatrywany w postępowaniu głównym, ewentualnej przeszkody w wykonywaniu swobody przedsiębiorczości.

57 W pierwszej bowiem kolejności rozpatrywane w postępowaniu głównym przepisy prawa podatkowego, mające na celu opodatkowanie zysków, które są objęte zakresem belgijskiej kompetencji podatkowej i które zostały wypłacone bez opodatkowania ich jednak w tym państwie członkowskim, nie zmierzają w żaden sposób do podziału kompetencji podatkowych pomiędzy Królestwem Belgii a innym państwem członkowskim.

58 W drugiej kolejności, jako że celem tych przepisów jest ograniczenie skutku wywołanego zastosowaniem korzyści podatkowych przewidzianych w krajowym systemie podatkowym, nie zmierzają one, same w sobie, do uniknięcia występowania praktyki stanowiącej nadużycie.

59 Ponadto ewentualna przeszkoda nie może być także uzasadniona faktem, iż w niektórych sytuacjach rzeczone przepisy mogłyby prowadzić do tego, że spółka niebędąca rezydentem prowadząca działalność gospodarczą w Belgii za pośrednictwem stałego zakładu podlegałaby opodatkowaniu w sposób korzystniejszy niż spółka będąca rezydentem.

60 Okoliczność, iż krajowe przepisy prawa podatkowego stawiają spółki niebędące rezydentami w mniej korzystnej pozycji, nie może bowiem być kompensowane faktem, że w innych sytuacjach te same przepisy mogą prowadzić do korzystnego traktowania tego rodzaju spółek (zob. podobnie wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, pkt 38, 39).

61 W świetle całości powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż swobodę przedsiębiorczości należy interpretować w ten sposób, że nie stoi ona na przeszkodzie przepisom prawa podatkowego danego państwa członkowskiego takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, na mocy których zarówno spółka niebędąca rezydentem prowadząca działalność gospodarczą w tym państwie członkowskim za pośrednictwem stałego zakładu, jak i spółka będąca rezydentem, w tym będąca rezydentem spółka zależna spółki niebędącej rezydentem, podlegają opodatkowaniu podatkiem takim jak *fairness tax*, jeżeli spółki te wypłacają dywidendy, które – ze względu na zastosowanie pewnych korzyści podatkowych przewidzianych przez krajowy system podatkowy – nie znajdują się w ich końcowym wyniku podlegającym opodatkowaniu, pod warunkiem że sposób określenia podstawy opodatkowania tym podatkiem nie prowadzi w rzeczywistości do traktowania owej spółki niebędącej rezydentem w sposób mniej korzystny niż spółki będącej rezydentem, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

W przedmiocie pytania drugiego

62 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 5 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom prawa podatkowego danego państwa członkowskiego takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które przewidują podatek taki jak *fairness tax*, którego opodatkowaniu podlegają spółki niebędące rezydentami prowadzące działalność gospodarczą w tym państwie członkowskim za pośrednictwem stałego zakładu, a także spółki będące rezydentami, w tym będąca rezydentem spółka zależna spółki niebędącej rezydentem, jeżeli spółki te wypłacają dywidendy, które – ze względu na zastosowanie pewnych korzyści podatkowych przewidzianych przez krajowy system podatkowy – nie znajdują się w ich końcowym wyniku podlegającym opodatkowaniu.

63 Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że aby móc zakwalifikować dany podatek jako podatek pobierany u źródła w rozumieniu art. 5 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych, muszą zostać spełnione trzy kumulatywne kryteria. Po pierwsze, podatek musi zostać pobrany w państwie, w którym dywidendy zostały wypłacone, a zdarzeniem powodującym powstanie zobowiązania podatkowego w ramach tego podatku musi być wypłata dywidend lub jakiegokolwiek innego dochodu z tytułu udziałów lub akcji, po drugie, podstawą opodatkowania jest dochód z tytułu tych udziałów lub akcji, po trzecie, podatnik jest posiadaczem tychże udziałów lub akcji (zob. analogicznie wyrok z dnia 24 czerwca 2010 r., P. Ferrero e C. i General Beverage Europe, C-338/08 i C-339/08, EU:C:2010:364, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

64 Podobnie jak strony w postępowaniu głównym należy stwierdzić, że podatek taki jak *fairness tax* rozpatrywany w postępowaniu głównym spełnia dwie pierwsze przesłanki. Otóż po pierwsze, zdarzeniem powodującym powstanie zobowiązania podatkowego w zakresie tego podatku jest wypłata dywidend i, po drugie, do celów obliczenia podstawy opodatkowania tym podatkiem bierze się pod uwagę wypłaconą kwotę.

65 Niemniej jednak w zakresie, w jakim podatnik podatku takiego jak *fairness tax* nie jest posiadaczem udziałów czy akcji, lecz jest spółką wypłacającą, przesłanka trzecia nie jest spełniona.

66 Oceny tej nie podważają przedstawione przez X i Komisję argumenty, zgodnie z którymi w rozpatrywanym przypadku należy preferować podejście oparte na ocenach gospodarczych. W tym względzie wystarczy przypomnieć, że Trybunał w wyroku z dnia 26 czerwca 2008 r., Burda (C-284/06, EU:C:2008:365, pkt 58–62) odrzucił już takie podejście.

67 Trzecia przesłanka dotycząca istnienia podatku pobieranego u źródła w rozumieniu art. 5 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych nie jest spełniona, dlatego też podatek taki jak rozpatrywany w postępowaniu głównym nie może stanowić podatku pobieranego u źródła w rozumieniu tego przepisu.

68 W konsekwencji na pytanie drugie należy odpowiedzieć, iż art. 5 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisom prawa podatkowego danego państwa członkowskiego takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które przewidują podatek taki jak *fairness tax*, którego opodatkowaniu podlegają spółki niebędące rezydentami prowadzące działalność gospodarczą w tym państwie członkowskim za pośrednictwem stałego zakładu, a także spółki będące rezydentami, w tym będąca rezydentem spółka zależna spółki niebędącej rezydentem, jeżeli spółki te wypłacają dywidendy, które – ze względu na zastosowanie pewnych korzyści podatkowych przewidzianych przez krajowy system podatkowy – nie znajdują się w ich końcowym wyniku podlegającym opodatkowaniu.

W przedmiocie pytania trzeciego

69 Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 4 ust. 1 lit. a) dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych w związku z art. 4 ust. 3 wskazanej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że przepis ów stoi na przeszkodzie krajowym przepisom prawa podatkowego takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, w zakresie, w jakim te przepisy prawa podatkowego w sytuacji, w której zyski otrzymane przez spółkę dominującą od jej spółki zależnej są wypłacane przez tę spółkę dominującą po roku ich otrzymania, powodują opodatkowanie tych zysków podatkiem przekraczającym próg 5% przewidziany we wspomnianym przepisie.

70 Z motywu 3 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych wynika, że celem tej dyrektywy jest wyeliminowanie, na poziomie spółki dominującej, podwójnego opodatkowania zysków wypłaconych przez spółkę zależną jej spółce dominującej.

71 W tym względzie art. 4 ust. 1 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych pozostawia państwom członkowskim wybór pomiędzy dwoma systemami, czyli pomiędzy systemem zwolnienia i systemem zaliczenia (zob. podobnie wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r., Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 44). Otóż zgodnie z motywami 7 i 9 owej dyrektywy przepis ów precyzuje, 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 powstrzymują się od opodatkowania takich zysków albo opodatkowują te zyski, upoważniając jednocześnie spółkę dominującą i stały zakład do odliczenia od kwoty podatku należnego części podatku odnoszącej się do tych zysków i zapłaconej przez spółkę zależną i każdą podporządkowaną spółkę zależną.

72 Jednakże art. 4 ust. 3 tej dyrektywy stanowi, iż państwa członkowskie mogą ustalić, że opłaty odnoszące się do udziałów i strat wynikających z podziału zysków spółki zależnej nie mogą zostać odliczone od podlegającego opodatkowaniu zysku spółki dominującej. Z owego przepisu wynika także, iż jeśli koszty zarządzania związane z udziałami są w takim przypadku ustalone według stawki ryczałtowej, to taka kwota nie może przekraczać 5% wypłaconych zysków spółki zależnej.

73 Artykuł 4 tej dyrektywy ma na celu zatem uniknięcie sytuacji, w której zyski wypłacone spółce dominującej będącej rezydentem przez spółkę zależną niebędącą rezydentem podlegają opodatkowaniu, najpierw, po stronie spółki zależnej w jej państwie rezydencji, a następnie po stronie spółki dominującej w jej państwie rezydencji.

74 W niniejszej sprawie należy sprecyzować, po pierwsze, iż z postanowienia odsyłającego wynika, że przy dokonywaniu transpozycji dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych Królestwo Belgii zdecydowało się na system zwolnienia. Ponadto to państwo członkowskie skorzystało z uprawnienia przewidzianego w art. 4 ust. 3 rzeczonej dyrektywy. Zyski pochodzące z niebędących rezydentami spółek zależnych belgijskich spółek dominujących są więc zwolnione do wysokości 95%.

75 Po drugie, bezsporne jest, że *fairness tax* w sytuacji, w której zyski wypłacane spółce dominującej będącej rezydentem przez spółkę zależną niebędącą rezydentem są wypłacane przez tę spółkę dominującą po roku ich otrzymania, powoduje opodatkowanie tych zysków podatkiem przekraczającym próg 5% przewidziany w owym art. 4 ust. 3 i w konsekwencji prowadzi do podwójnego opodatkowania tych zysków.

76 Powstaje więc pytanie, czy takie podwójne opodatkowanie jest sprzeczne z dyrektywą o spółkach dominujących i zależnych.

77 Zdaniem rządów belgijskiego i francuskiego zyski dalej wypłacane przez spółkę dominującą na rzecz jej udziałowców lub akcjonariuszy nie wchodzą w zakres stosowania art. 4 ust. 1 lit. a) dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych, jako że przepis ów ma zastosowanie jedynie wtedy, gdy spółka dominująca otrzymuje zyski wypłacone przez jej spółkę zależną.

78 Taka wykładnia, która nie wynika ani z brzmienia tego przepisu, ani z kontekstu, w jakim się on znajduje, czy też z jego celów, nie może zostać zaakceptowana.

79 W pierwszej kolejności bowiem, poprzez ustanowienie, że państwo członkowskie spółki dominującej i państwo członkowskie stałego zakładu „powstrzymują się od opodatkowania takich zysków”, wskazany przepis zabrania państwom członkowskim opodatkowania spółki dominującej lub jej stałego zakładu z tytułu zysków wypłaconych przez spółkę zależną jej spółce dominującej, bez względu na to, czy zdarzeniem powodującym powstanie zobowiązania podatkowego po stronie spółki dominującej jest otrzymanie tych zysków lub ich dalsze wypłacenie.

80 W drugiej kolejności, jak zostało wskazane w pkt 70 i 71 niniejszego wyroku, celem dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych jest wyeliminowanie podwójnego opodatkowania, na poziomie spółki dominującej, zysków wypłaconych przez spółkę zależną jej spółce dominującej. Tymczasem opodatkowanie tych zysków przez państwo członkowskie spółki dominującej po stronie tej spółki, w momencie gdy dokonuje ona dalszego wypłacenia tych zysków, pociągające za sobą zastosowanie do tych zysków podatku przekraczającego w rzeczywistości próg 5% przewidziany w art. 4 ust. 3 tej dyrektywy, prowadziłoby do zakazanego przez rzeczoną dyrektywę podwójnego opodatkowania na poziomie tejże spółki.

81 Jak wskazała rzecznik generalna w pkt 54 opinii, twierdzenia tego nie podważa pkt 105 wyroku z dnia 12 grudnia 2006 r., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774), ponieważ we wskazanym punkcie Trybunał wypowiedział się jedynie co do zgodności z dyrektywą o spółkach dominujących i zależnych pewnych sposobów obliczania kwoty zaliczki na poczet podatku dochodowego od osób prawnych, w przypadku gdy spółka dominująca będąca rezydentem dokonuje dalszej wypłaty dywidend otrzymanych od spółki zależnej niebędącej rezydentem, a nie co do zgodności z tą dyrektywą pobierania tego podatku w takiej sytuacji.

82 W konsekwencji na pytanie trzecie należy odpowiedzieć, że art. 4 ust. 1 lit. a) dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych w związku z art. 4 ust. 3 wskazanej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że przepis ów stoi na przeszkodzie krajowym przepisom prawa podatkowego takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, w zakresie, w jakim te przepisy prawa podatkowego w sytuacji, w której zyski otrzymane przez spółkę dominującą od jej spółki zależnej są wypłacane przez tę spółkę dominującą po roku ich otrzymania, powodują opodatkowanie tych zysków podatkiem przekraczającym próg 5% przewidziany we wspomnianym przepisie.

W przedmiocie kosztów

83 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 (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

1) **Swobodę przedsiębiorczości należy interpretować w ten sposób, że nie stoi ona na przeszkodzie przepisom prawa podatkowego danego państwa członkowskiego takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, na mocy których zarówno spółka niebędąca rezydentem prowadząca działalność gospodarczą w tym państwie członkowskim za pośrednictwem stałego zakładu, jak i spółka będąca rezydentem, w tym będąca rezydentem spółka zależna spółki niebędącej rezydentem, podlegają opodatkowaniu podatkiem takim jak *fairness tax*, jeżeli spółki te wypłacają dywidendy, które – ze względu na zastosowanie pewnych korzyści podatkowych przewidzianych przez krajowy system podatkowy – nie znajdują się w ich końcowym wyniku podlegającym opodatkowaniu, pod warunkiem że sposób określenia podstawy opodatkowania tym podatkiem nie prowadzi w rzeczywistości do traktowania owej spółki niebędącej rezydentem w sposób mniej korzystny niż spółki będącej rezydentem, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.**

2) **Artykuł 5 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 należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisom prawa podatkowego danego państwa członkowskiego takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które przewidują podatek taki jak *fairness tax*, którego opodatkowaniu podlegają spółki niebędące rezydentami prowadzące działalność gospodarczą w tym państwie członkowskim za pośrednictwem stałego zakładu, a także spółki będące rezydentami, w tym będąca rezydentem spółka zależna spółki niebędącej rezydentem, jeżeli spółki te wypłacają dywidendy, które – ze względu na zastosowanie pewnych korzyści podatkowych przewidzianych przez krajowy system podatkowy – nie znajdują się w ich końcowym wyniku podlegającym opodatkowaniu.**

3) **Artykuł 4 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2011/96 w związku z art. 4 ust. 3 wskazanej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że przepis ów stoi na przeszkodzie krajowym przepisom prawa podatkowego takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym w zakresie, w jakim te przepisy prawa podatkowego w sytuacji, w której zyski otrzymane przez spółkę dominującą od jej spółki zależnej są wypłacane przez tę spółkę dominującą po roku ich otrzymania, powodują opodatkowanie tych zysków podatkiem przekraczającym próg 5% przewidziany we wspomnianym przepisie.**

Podpisy