Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 26 października 2017 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki dochodowe od osób prawnych – Dyrektywa 90/435/EWG – Artykuł 1 ust. 2 i art. 4 ust. 2 – Spółki dominujące i zależne różnych państw członkowskich – Wspólny system podatkowy – Możliwość odliczenia podlegającego opodatkowaniu zysku spółki dominującej – Przepisy krajowe mające na celu zniesienie podwójnego opodatkowania zysków wypłaconych przez spółki zależne – Brak uwzględnienia istnienia związku pomiędzy odsetkami od pożyczek a finansowaniem udziału prowadzącego do wypłaty dywidend

W sprawie C-39/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (sąd pierwszej instancji w Antwerpii, Belgia) postanowieniem z dnia 8 stycznia 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 25 stycznia 2016 r., w postępowaniu:

Argenta Spaarbank NV

przeciwko

Belgische Staat,

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: J.L. da Cruz Vilaça, prezes izby, A. Tizzano (sprawozdawca), wiceprezes Trybunału, E. Levits, A. Borg Barthet i M. Berger, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 30 marca 2017 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu Argenta Spaarbank NV przez B. De Cocka i K. Van Duysego, advocaten,

– w imieniu rządu belgijskiego przez J.C. Halleux, P. Cottina oraz M. Jacobs, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa, działającego w charakterze pełnomocnika,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 27 kwietnia 2017 r.,

* Język postępowania: niderlandzki.

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 1 ust. 2 i art. 4 ust. 2 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 (Dz.U. 1990, L 225, s. 6).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Argenta Spaarbank NV a Belgische Staat (państwem belgijskim) w przedmiocie zgodności z prawem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych za lata rozliczeniowe 2000 i 2001 skierowanej do tej spółki.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Motyw trzeci dyrektywy 90/435 stanowi:

„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 [na szczeblu Unii]”.

4 Artykuł 1 tej dyrektywy stanowi:

„1. Każde państwo członkowskie stosuje przepisy niniejszej dyrektywy w odniesieniu do:

– podziału [wypłaty] zysków, które spółki [tego] państwa członkowskiego otrzymują od spółek zależnych innego państwa członkowskiego,

– podziału [wypłaty] zysków spółek zależnych danego [tego] państwa członkowskiego do [dokonanej na rzecz] spółek w innych państwach członkowskich.

2. Niniejsza dyrektywa nie wyklucza stosowania przepisów krajowych lub postanowień opartych na umowach mających na celu zapobieganie oszustwom i nadużyciom”.

5 Zgodnie z art. 3 wspomnianej dyrektywy:

„1. W celu stosowania niniejszej dyrektywy,

a) »spółka dominująca« to każda spółka w państwie członkowskim, która spełnia warunki wymienione w art. 2 i posiada co najmniej 25% udziału w kapitale spółki w innym państwie członkowskim spełniającej te same warunki;

b) »spółka zależna« to spółka, w której kapitale posiada udział wymieniony w lit. a) inna spółka.

2. W drodze odstępstwa od przepisów ust. 1 państwa członkowskie mogą wybrać jedno z następujących rozwiązań:

– zastąpić, na mocy umowy dwustronnej, kryterium udziału w kapitale kryterium prawa głosów;

– nie stosować niniejszej dyrektywy w odniesieniu do spółek państwa członkowskiego, które nie utrzymują nieprzerwanie przez okres co najmniej dwóch lat udziałów kwalifikujących je jako spółki dominujące, lub do tych spółek, w których spółki z innych państw członkowskich nie utrzymują [takich] udziałów nieprzerwanie przez okres co najmniej dwóch lat".

6 Artykuł 4 ust. 1 i 2 tej dyrektywy stanowi:

„1. Jeśli spółka dominująca, przez swój związek ze spółką zależną, ma udział w zyskach podzielonych, to państwo siedziby spółki dominującej, z wyjątkiem sytuacji gdy spółka ulega likwidacji:

– powstrzymuje się od opodatkowania takich zysków, albo

– opodatkowuje te zyski, jednocześnie upoważniając spółkę dominującą do odliczenia od kwoty podatku należnego tę część podatku dochodowego od osób prawnych, płaconego przez spółkę zależną, która odnosi się do tych zysków, oraz we właściwych przypadkach, kwotę podatku potrącanego [pobieranego] u źródła dochodu, nałożonego w państwie członkowskim, w którym spółka zależna ma stałą siedzibę, z uwzględnieniem odstępstw przewidzianych w art. 5, do wysokości odpowiedniego podatku krajowego.

2. Jednakże każde państwo członkowskie może ustalić, 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".

Prawo belgijskie

7 Dyrektywa 90/435 została transponowana do prawa belgijskiego ustawą z dnia 23 października 1991 r. (*Moniteur Belge* z dnia 15 listopada 1991 r., s. 25619), która zmieniła obowiązujący wówczas system dochodu podlegającego ostatecznie opodatkowaniu (zwany dalej „systemem RDT").

8 W wyniku kodyfikacji przepisów dotyczących podatku dochodowego, która miała miejsce w 1992 r., właściwe przepisy dotyczące systemu RDT zostały ujęte w art. 202, 204 i 205 kodeksu podatków dochodowych z 1992 r., skonsolidowanego dekretem królewskim z dnia 10 kwietnia 1992 r. i zatwierdzonego ustawą z dnia 12 czerwca 1992 r. (dodatek do *Moniteur Belge* z dnia 30 lipca 1992 r.) i wprowadzonego w życie przez dekret królewski zawierający przepisy wykonawcze do kodeksu podatków dochodowych z 1992 r., z dnia 27 sierpnia 1993 r. (*Moniteur Belge* z dnia 13 września 1993 r., s. 20096) (zwanego dalej „CIR 1992").

9 Zgodnie ze wskazanymi przepisami spółka może odliczyć od swojego wyniku 95% dywidend otrzymanych od swoich spółek zależnych w rozumieniu dyrektywy 90/435 z tytułu dochodu podlegającego ostatecznie opodatkowaniu (zwany dalej „odliczeniem RDT").

10 Funkcjonowanie systemu RDT można pokrótce opisać w następujący sposób: W pierwszej kolejności dywidenda wypłacana przez spółkę zależną powinna zostać wliczona do podstawy opodatkowania spółki dominującej. Następnie dywidenda ta odliczana jest od owej podstawy opodatkowania, lecz jedynie w zakresie, w jakim po odliczeniu innych zwolnionych zysków w danym roku podatkowym nadal istnieje dodatnie saldo zysków.

11 W tym kontekście ustawa z dnia 20 grudnia 1995 r. o przepisach podatkowych, finansowych i różnych (*Moniteur Belge* z dnia 23 grudnia 1995 r., s. 34578) włączyła do CIR 1992 art. 198 pkt 10°. Przepis ten, w brzmieniu obowiązującym w postępowaniu głównym, stanowi:

„Za koszty uzyskania przychodu nie są uznawane:

[…]

10° Bez uszczerbku dla stosowania art. 55 [CIR 1992] – odsetki do wysokości równej kwocie dochodów podlegających odliczeniu na podstawie art. 202–204 [CIR 1992], z nabytych przez spółkę akcji lub udziałów, których w chwili zbycia nie posiadała ona nieprzerwanie przez okres co najmniej jednego roku.

[Powyższy] akapit nie ma jednak zastosowania do akcji lub udziałów posiadanych w spółkach powiązanych lub w spółkach, z którymi istnieje związek udziału, nawet jeśli mają one charakter inwestycyjny, ani do innych akcji lub udziałów należących do aktywów finansowych”.

12 Artykuł 202 CIR 1992, w wersji mającej zastosowanie do sprawy w postępowaniu głównym, ma następujące brzmienie:

„§ 1. Od zysków w danym okresie rozliczeniowym odlicza się również, o ile zostały do nich doliczone:

1° dywidendy, z wyjątkiem dochodów, które zostały uzyskane w związku z przeniesieniem na spółkę jej własnych akcji lub udziałów lub w związku z całkowitym lub częściowym podziałem majątku spółki;

[…]

§ 2. Dochody, o których mowa w § 1 pkt 1° i 2°, podlegają odliczeniu tylko w zakresie, w jakim w dniu ich przyznania lub przeznaczenia do wypłaty spółka, która je uzyskuje, posiada w kapitale spółki, która je wypłaca, co najmniej 5% udziału lub udział, którego wartość inwestycyjna wynosi co najmniej [50 mln franków belgijskich (BEF) (około 1 240 000 EUR)].

Ten warunek nie ma jednakże zastosowania do dochodów:

1° uzyskiwanych przez instytucje kredytowe wymienione w art. 56 § 1 […]”.

13 Artykuł 204 CIR 1992, w wersji mającej zastosowanie do sprawy w postępowaniu głównym, stanowi:

„Dochody podlegające odliczeniu zgodnie z art. 202 § 1 pkt 1°, 3° i 4° uważane są za zawarte w zyskach w okresie rozliczeniowym do wysokości równej 95% pobranej lub otrzymanej kwoty, ewentualnie powiększone o rzeczywisty lub fikcyjny podatek od dochodów kapitałowych lub, w odniesieniu do dochodów wymienionych w art. 202 § 1 pkt 4° i 5°, pomniejszone o odsetki wypłacone sprzedającemu, jeżeli papiery wartościowe zostały nabyte w okresie rozliczeniowym”.

14 Artykuł 106 § 5 królewskiego dekretu zawierającego przepisy wykonawcze do kodeksu podatków dochodowych z 1992 r., z dnia 27 sierpnia 1993 r., w wersji mającej zastosowanie w postępowaniu głównym, przewiduje:

„Od poboru podatku od dochodów kapitałowych odstępuje się w całości w odniesieniu do dywidend, w odniesieniu do których dłużnik jest belgijską spółką zależną, a beneficjent jest spółką dominującą mającą siedzibę w innym państwie członkowskim Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej.

Do odstąpienia od poboru nie dochodzi jednakże, jeżeli posiadane przez spółkę dominującą akcje lub udziały, za które następuje wypłata dywidend, nie stanowią co najmniej 25% udziału w kapitale spółki zależnej, a posiadanie tego minimalnego udziału w kapitale w wysokości 25% nie ma lub nie miało miejsca przez nieprzerwany okres co najmniej roku.

Do celów stosowania akapitów pierwszego i drugiego pojęcia »spółki zależnej« i »spółki dominującej« odpowiadają pojęciom użytym w dyrektywie [90/435]".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

15 Argenta Spaarbank jest posiadającą zezwolenie instytucją kredytową prawa belgijskiego, która w latach rozliczeniowych 1999 i 2000 (lata podatkowe 2000 i 2001) otrzymała dywidendy pochodzące z udziałów posiadanych w przedsiębiorstwach belgijskich i przedsiębiorstwach innych państw członkowskich Unii Europejskiej, w niektórych przypadkach krócej niż rok, w innych dłużej niż rok, w chwili wypłaty tych dywidend.

16 Na podstawie art. 202 i 204 CIR 1992, w wersji mającej zastosowanie w postępowaniu głównym, Argenta Spaarbank, jako spółka dominująca, skorzystała z odliczenia RDT do wysokości 95% owych dywidend.

17 Ponadto, biorąc pod uwagę jej status instytucji kredytowej, w ciągu rozpatrywanych lat rozliczeniowych zapłaciła ona odsetki w wysokości 11 702 186 712 BEF (około 290 090 000 EUR) oraz 13 322 033 492 BEF (około 330 245 000 EUR), które zostały zapisane na rachunku wyników tej spółki w rubryce „Odsetki i inne podobne koszty".

18 Jak wynika z postanowienia odsyłającego, odsetki te nie zostały zapłacone od pożyczek zaciągniętych na nabycie udziałów w kapitale spółki zależnej. Wskazane odsetki odnosiły się natomiast do rachunków oszczędnościowych, bieżących rachunków rozliczeniowych, rachunków lokat terminowych i innych produktów inwestycyjnych prowadzonych przez Argenta Spaarbank jako instytucję kredytową na rzecz jej klientów i z tego względu mogły podlegać odliczeniu jako koszty uzyskania przychodu.

19 Jednakże art. 198 pkt 10° CIR 1992 przewiduje brak możliwości odliczenia wszystkich zapłaconych odsetek do wysokości równej kwocie dochodów podlegających odliczeniu na podstawie art. 202–204 CIR 1992 od nabytych przez spółkę dominującą akcji lub udziałów, które w chwili zbycia posiadała nieprzerwanie przez okres krótszy niż rok, i to niezależnie od istnienia związku przyczynowego pomiędzy takimi odsetkami a dywidendami korzystającymi z odliczenia RDT.

20 Argenta Spaarbank otrzymała kwoty 3 059 292 BEF (około 75 838 EUR) w roku rozliczeniowym 1999 (rok podatkowy 2000) oraz 11 960 419 BEF (około 296 490 EUR) w roku rozliczeniowym 2000 (rok podatkowy 2001) z tytułu dywidend wynikających z udziałów posiadanych krócej niż rok w chwili ich wypłaty.

21 Na podstawie art. 198 pkt 10° CIR 1992, organ podatkowy skierował zatem do Argenta Spaarbank dwie decyzje w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego za lata podatkowe 2000 i 2001, wskazując, że odsetki w kwocie odpowiednio 75 837,87 EUR i 296 491,04 EUR zostały doliczone do „niepodlegających odliczeniu wydatków" i z tego względu nie mogły zostać odliczone od podlegającego opodatkowaniu zysku tej spółki dominującej.

22 Decyzją z dnia 4 maja 2004 r. dyrektor regionalny Nationale Controlecentrum I van de administratie voor de ondernemings- en inkomensfiscaliteit (krajowego ośrodka kontroli I administracji ds. przedsiębiorstw i podatków dochodowych, Belgia) oddalił odwołania wniesione przez Argenta Spaarbank od tych decyzji podatkowych.

23 W dniu 3 sierpnia 2004 r. Argenta Spaarbank zaskarżyła tę decyzję do sądu odsyłającego, rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (sądu pierwszej instancji w Antwerpii, Belgia) w celu uchylenia rzeczonych decyzji podatkowych, podnosząc w szczególności, że art. 198 pkt 10° CIR 1992 jest niezgodny z art. 4 ust. 2 dyrektywy 90/435, ponieważ ten ostatni przepis pozwala państwom członkowskim na uznanie za niepodlegające odliczeniu jedynie odsetek mających związek przyczynowy z dywidendami korzystającymi z odliczenia RDT.

24 W tych okolicznościach rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (sąd pierwszej instancji w Antwerpii) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 198 pkt 10° [CIR 1992], w brzmieniu obowiązującym dla lat podatkowych 2000 i 2001, narusza art. 4 ust. 2 dyrektywy [90/435] w zakresie, w jakim stanowi on, że odsetki nie są uważane za koszty uzyskania przychodu do wysokości równej kwocie dywidend podlegających zwolnieniu na podstawie art. 202–204 [CIR 1992], otrzymanych przez spółkę z tytułu udziałów, których w chwili zbycia nie posiadała nieprzerwanie przez okres co najmniej jednego roku, bez rozróżnienia, czy wskazane obciążenia z tytułu odsetek mają związek z udziałem (lub jego finansowaniem), z którego zostały pobrane dywidendy podlegające zwolnieniu?

2) Czy art. 198 pkt 10° [CIR 1992], w brzmieniu obowiązującym dla lat podatkowych 2000 i 2001, stanowi przepis mający na celu zapobieganie oszustwom i nadużyciom w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy [90/435], a jeśli tak, to czy w takim wypadku art. 198 pkt 10° [CIR 1992] wykracza poza miarę konieczną do zapobiegania oszustwom i nadużyciom w zakresie w jakim stanowi on, że odsetki nie są uważane za koszty uzyskania przychodu do wysokości równej kwocie dywidend podlegających odliczeniu na podstawie art. 202–204 [CIR 1992], otrzymanych przez spółkę z udziałów, których w chwili zbycia nie posiadała nieprzerwanie przez okres co najmniej jednego roku, bez rozróżnienia, czy wskazany ciężar odsetek ma związek z udziałem (lub jego finansowaniem), z którego zostały pobrane dywidendy podlegające odliczeniu, czy też pozostaje bez związku z tym udziałem?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie dopuszczalności

25 Rząd belgijski kwestionuje dopuszczalność niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Na poparcie zarzutu niedopuszczalności przypomina on, że art. 198 pkt 10° CIR 1992 upoważnia belgijskie organy podatkowe do odrzucenia, jako koszty niepodlegające odliczeniu, wszystkich odsetek wypłaconych przez spółkę dominującą w danym okresie rozliczeniowym, do wysokości dywidend otrzymanych z tytułu udziałów w kapitale spółki zależnej, posiadanych krócej niż rok i korzystających z odliczenia RDT.

26 W tych okolicznościach rząd ten podnosi, że ów artykuł wprawdzie jest zbliżony do art. 4 ust. 2 dyrektywy 90/435 w zakresie, w jakim oferuje on środek zwalczania stanowiącej nadużycie praktyki polegającej na zaciągnięciu pożyczki w celu pogorszenia podstawy opodatkowania spółki dominującej, generując podlegające odliczeniu odsetki za pomocą nabycia udziałów w spółkach zależnych, które tworzą – również podlegające odliczeniu – dywidendy.

27 Jednakże, ponieważ art. 198 pkt 10° CIR 1992 pośrednio skutkowałby neutralizacją odliczenia, na podstawie art. 202–204 CIR 1992, dywidend pochodzących z udziałów krótkoterminowych, artykuł ów powinno się uważać za objęty art. 3 ust. 2 dyrektywy 90/435, który pozwala państwom członkowskim na niestosowanie systemu odliczenia zysków ustanowionego przez tę dyrektywę do spółek, „które nie utrzymują nieprzerwanie przez okres co najmniej dwóch lat udziałów kwalifikujących je jako spółki

dominujące”. Zdaniem bowiem tego rządu ów ostatni przepis oznacza, że w przypadku, którego dotyczy, państwa członkowskie nie są zobowiązane do dostosowania się do dyrektywy 90/435. Państwa członkowskie mogłyby zatem nie tylko nie przyznać korzyści przewidzianych w art. 4 ust. 1 tej dyrektywy, lecz również uznać koszty za niepodlegające odliczeniu w zakresie i na warunkach, które nie odpowiadają postanowieniom art. 4 ust. 2 owej dyrektywy, czy też skorzystać z przepisu mającego na celu zapobieganie oszustwom i nadużyciom w rozumieniu art. 1 ust. 2 tejże dyrektywy, co wykraczałoby poza to, co jest niezbędne do zapobiegania oszustwom i nadużyciom.

28 W tym zakresie art. 198 pkt 10° CIR 1992 dotyczy sytuacji, która ma miejsce poza zakresem stosowania dyrektywy 90/435.

29 W tym względzie należy stwierdzić, że art. 3 ust. 2 tiret drugie dyrektywy 90/435, w drodze odstępstwa od ust. 1 tego artykułu, przewiduje „możliwość” „niestosowania” przez państwa członkowskie tej dyrektywy w odniesieniu do tych ich spółek, które nie posiadają nieprzerwanie przez okres co najmniej dwóch lat udziału kwalifikującego je jako spółki dominujące, lub do tych spółek, w których spółki z innych państw członkowskich nie posiadają takiego udziału nieprzerwanie przez okres co najmniej dwóch lat.

30 Zgodnie z jego brzmieniem przepis ten nie wprowadza wyjątku ogólnego od stosowania dyrektywy 90/435, lecz ogranicza się do ustanowienia możliwości dla państw członkowskich istniejącej dla tych, które zamierzają z niej skorzystać i wprowadzić do prawa krajowego. W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału przepisy dyrektywy powinny być wprowadzone w życie z niepodważalną mocą wiążącą oraz z wymaganą szczegółowością, precyzją i jasnością, aby spełnić wymóg pewności prawa (zob. wyrok z dnia 15 października 2015 r., Komisja/Niemcy, C-137/14, EU:C:2015:683, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 W tym punkcie należy stwierdzić, że sąd odsyłający dostarcza interpretacji systemu CIR 1992, a w szczególności art. 198 pkt 10° CIR 1992, odmiennej od interpretacji przedstawionej przez rząd belgijski przed Trybunałem.

32 Sąd ten stwierdza bowiem, że ustawodawca belgijski pierwotnie dokonał transpozycji do prawa krajowego dyrektywy 90/435, stosując ją w całości do krajowych spółek dominujących, nie przewidując wyraźnie żadnego minimalnego okresu posiadania przez spółkę udziałów przyznających jej status spółki dominującej względem spółki zależnej będącej przedmiotem tego objęcia udziałów i pozwalających jej domagać się odliczenia dywidend wynikających z tych udziałów.

33 Zatem zdaniem tego sądu przy przyjęciu CIR 1992 Królestwo Belgii nie skorzystało z możliwości przyznanej państwom członkowskim przez art. 3 ust. 2 tiret drugie część pierwsza dyrektywy 90/435.

34 Przeanalizowawszy natomiast szczegółowo prace przygotowawcze, przedmiot i cel art. 198 pkt 10° CIR 1992, sąd odsyłający jest zdania, że przepis ten wprowadza do prawa belgijskiego art. 4 ust. 2 dyrektywy 90/435, ponieważ ma na celu uniemożliwienie krajowym spółkom dominującym dokonania podwójnego odliczenia podatkowego poprzez nabycie, za pomocą podlegającego odliczeniu zewnętrznego finansowania, udziałów w spółkach zależnych, wypłacających dywidendy, również podlegających odliczeniu.

35 W konsekwencji przyczyna, dla której art. 198 pkt 10° CIR 1992 nie przewiduje żadnego związku pomiędzy nabyciem takich udziałów a finansowaniem tej operacji, wynika z zamiaru ustawodawcy belgijskiego polegającego nie na zneutralizowaniu odliczenia dywidend wynikających z krótkoterminowych udziałów, poprzez skorzystanie z upoważnienia przewidzianego w art. 3 ust. 2 tiret drugie część pierwsza dyrektywy 90/435, lecz, z praktycznego punktu widzenia, na przezwyciężeniu trudności organów podatkowych z weryfikacją w konkretnym przypadku związku pomiędzy finansowaniem operacji a nabytym dobrem, w ramach wprowadzania zasady stanowiącej odstępstwo, o której mowa w art. 4 ust. 2 owej dyrektywy.

36 Na podstawie tej interpretacji art. 198 pkt 10° CIR 1992 sąd odsyłający uznał za konieczne do celów rozstrzygnięcia rozpatrywanego przez niego sporu skierowanie do Trybunału niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

37 Zgodnie z ustalonym orzecznictwem Trybunału w ramach współpracy między Trybunałem i sądami krajowymi ustanowionej w art. 267 TFUE wyłącznie do sądu krajowego, przed którym toczy się spór i który musi zatem przyjąć na siebie odpowiedzialność za wydane orzeczenie, należy ocena, w świetle konkretnych okoliczności sprawy, zarówno niezbędności orzeczenia prejudycjalnego do wydania wyroku, jak i istotnego charakteru pytań skierowanych do Trybunału (wyroki: z dnia 22 grudnia 2008 r., Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, pkt 16; a także z dnia 21 grudnia 2016 r., Vervloet i in., C-76/15, EU:C:2016:975, pkt 56 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 Ponadto należy wyjaśnić, że w kompetencji Trybunału nie leży wypowiadanie się w ramach procedury odesłania prejudycjalnego o wykładni przepisów krajowych ani orzekanie o poprawności wykładni zastosowanej przez sąd odsyłający. W ramach podziału kompetencji między sądami wspólnotowymi a sądami krajowymi Trybunał powinien bowiem brać pod uwagę wskazany w postanowieniu odsyłającym kontekst faktyczny i prawny, w który wpisują się pytania prejudycjalne (wyrok z dnia 23 kwietnia 2009 r., Angelidaki i in., od C-378/07 do C-380/07, EU:C:2009:250, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 Z powyższego wynika, że w celu przeanalizowania zarzutu niedopuszczalności podniesionego przez rząd belgijski należy odnieść się wyłącznie do wykładni art. 198 pkt 10° CIR 1992 przedstawionej przez sąd odsyłający, tak jak jest ona przedstawiona, co do istoty, w pkt 32–35 niniejszego wyroku.

40 Z uwagi na tę wykładnię i przy uwzględnieniu orzecznictwa przywołanego w pkt 30 niniejszego wyroku należy uznać, że przepis taki jak art. 198 pkt 10° CIR 1992 wchodzi w zakres stosowania dyrektywy 90/435, ponieważ jego treści nie można rozumieć jako mogącej wchodzić w zakres, ani bezpośrednio, ani tym bardziej pośrednio – jak twierdzi rząd belgijski – fakultatywnego odstępstwa przewidzianego w art. 3 ust. 2 tiret drugie część pierwsza tej dyrektywy.

41 W konsekwencji należy uznać, że niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest dopuszczalny.

Co do istoty

W przedmiocie pytania pierwszego

42 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający w istocie dąży do ustalenia, czy art. 4 ust. 2 dyrektywy 90/435 sprzeciwia się przepisowi prawa krajowego takiemu jak art. 198 pkt 10° CIR 1992, na którego podstawie odsetki płacone przez spółkę dominującą z tytułu pożyczki nie mogą zostać odliczone od podlegającego opodatkowaniu zysku tej spółki dominującej do kwoty równej kwocie dywidend, które już korzystają z odliczenia od podatku, otrzymanych z tytułu udziałów posiadanych przez tę spółkę dominującą w kapitale spółek zależnych przez okres krótszy niż rok, mimo że odsetki te nie mają związku z finansowaniem tych udziałów.

43 Aby udzielić na to pytanie użytecznej odpowiedzi, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału należy wziąć pod uwagę nie tylko brzmienie art. 4 ust. 2 dyrektywy 90/435, ale także cele i systematykę tej dyrektywy (zob. podobnie wyroki: z dnia 3 kwietnia 2008 r., Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, pkt 22; z dnia 1 października 2009 r., Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, pkt 26; a także z dnia 8 marca 2017 r., Wereldhave Belgium i in., C-448/15, EU:C:2017:180, pkt 24).

44 Na początek należy stwierdzić, że brzmienie art. 4 ust. 2 dyrektywy 90/435 jest sformułowane w sposób jasny i jednoznaczny, w tym rozumieniu, że przepis ten pozwala państwu członkowskiemu jedynie na wyłączenie możliwości odliczenia od podlegającego opodatkowaniu zysku spółki dominującej wyłącznie „kosztów odnoszących się do udziałów" w kapitale spółki zależnej.

45 Z samego brzmienia tego przepisu wynika zatem, że nie pozwala on państwom członkowskim na wyłączenie takiej możliwości odliczenia w odniesieniu do wszystkich odsetek od pożyczek zaciągniętych przez spółkę dominującą do kwoty równej kwocie dochodów wynikających z jej udziałów w spółkach zależnych.

46 Taką wykładnię językową potwierdza struktura dyrektywy 90/435 i jej cel.

47 W tym względzie trzeba przypomnieć, że dyrektywa 90/435 – jak stanowi jej motyw trzeci – poprzez wprowadzenie wspólnego systemu podatkowego ma na celu wyeliminowanie wszelkich niedogodności we współpracy między spółkami różnych państw członkowskich w porównaniu ze współpracą między spółkami z tego samego państwa członkowskiego, a także ułatwienie konsolidacji spółek na szczeblu Unii Europejskiej. Dyrektywa ta służy w ten sposób 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 (wyroki: z dnia 1 października 2009 r., Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, pkt 27; a także z dnia 8 marca 2017 r., Wereldhave Belgium i in., C-448/15, EU:C:2017:180, pkt 25).

48 Dyrektywa ma zatem na celu unikanie, za pomocą mechanizmów przewidzianych w jej art. 4 ust. 1 i art. 5 ust. 1, podwójnego opodatkowania zysków wypłaconych przez spółki zależne na rzecz spółek dominujących, poprzez wyeliminowanie sytuacji, w której wypłacone zyski zostają opodatkowane po raz pierwszy po stronie spółki zależnej i po raz drugi po stronie spółki dominującej (zob. podobnie wyroki: z dnia 3 kwietnia 2008 r., Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, pkt 27; z dnia 12 lutego 2009 r., Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, pkt 29; z dnia 1 października 2009 r., Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, pkt 57; a także z dnia 8 marca 2017 r., Wereldhave Belgium i in., C-448/15, EU:C:2017:180, pkt 36).

49 W odniesieniu w szczególności do art. 4 ust. 1 dyrektywy 90/435 przewiduje on, że jeśli spółka dominująca jako wspólnik spółki zależnej otrzymuje dywidendy, państwo członkowskie spółki dominującej powstrzymuje się od opodatkowania tych zysków bądź upoważnia tę spółkę dominującą do odliczenia od kwoty podatku należnego tej części podatku płaconego przez spółkę zależną, która odnosi się do tych zysków, oraz we właściwych przypadkach kwoty podatku pobieranego u źródła dochodu nałożonego w państwie członkowskim, w którym spółka zależna ma siedzibę, do wysokości odpowiedniego podatku krajowego (wyroki: z dnia 12 grudnia 2006 r., Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 102; z dnia 3 kwietnia 2008 r., Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, pkt 25; z dnia 8 marca 2017 r., Wereldhave Belgium i in., C-448/15, EU:C:2017:180, pkt 37).

50 To zatem tytułem odstępstwa art. 4 ust. 2 dyrektywy 90/435 przyznaje państwom członkowskim możliwość ustalenia, że koszty odnoszące się do udziałów i strat wynikających z podziału zysków spółki zależnej nie mogą zostać odliczone od podlegającego opodatkowaniu zysku spółki dominującej.

51 W tym kontekście z jednej strony należy podkreślić, że przepis ten powinien podlegać ścisłej wykładni, a zatem, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, nie można go odczytywać w sposób wykraczający poza samo brzmienie (zob. podobnie wyroki: z dnia 17 października 1996 r., Denkavit i in., C-283/94, C-291/94 i C-292/94, EU:C:1996:387, pkt 27; a także z dnia 25 września 2003 r., Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, pkt 86).

52 Z drugiej strony należy stwierdzić, że reguła ustanowiona w art. 4 ust. 2 dyrektywy 90/435 pozbawiałaby skuteczności (effet utile) regułę zawartą w ust. 1 tego artykułu, gdyby tę pierwszą regułę należało interpretować jako pozwalającą państwom członkowskim na sprzeciwienie się odliczeniu od podlegającego opodatkowaniu zysku spółki dominującej wszystkich kosztów odsetek od pożyczek do wysokości kwoty odpowiadającej kwocie dywidend, korzystającej ze zwolnienia z podatku, jaką otrzymuje ona z tytułu udziału w kapitale spółki zależnej, przy czym ten brak możliwości odliczenia nie byłby ograniczony do kosztów odsetek związanych z finansowaniem takiego udziału i z którego wynikają te dywidendy. Takie rozumienie prowadziłoby do zezwolenia owym państwom członkowskim na pośrednie zwiększenie podlegającego opodatkowaniu dochodu spółki dominującej, naruszając w ten sposób neutralność, na płaszczyźnie podatkowej, wypłaty dywidend dokonywanej przez spółkę zależną z siedzibą w jednym państwie członkowskim na rzecz jej spółki dominującej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim.

53 Wreszcie wykładnia językowa reguły zawartej w art. 4 ust. 2 dyrektywy 90/435, o której mowa w pkt 44 i 45 niniejszego wyroku, jest jedyną wykładnią zgodną ze szczególnym celem przewidzianym w tym przepisie w ramach systematyki dyrektywy 90/435.

54 Uprawnienie, jakie przepis ten przyznaje państwom członkowskim, ma bowiem na celu zapobieganie temu, aby spółce dominującej przysługiwała podwójna korzyść podatkowa, wynikająca, po pierwsze, z zysków zwolnionych od podatku na podstawie art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435, a po drugie, z obniżenia podatku w drodze odliczenia kosztów odnoszących się do strat w udziale wynikających z podziału tych zysków (zob. podobnie wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r., Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, pkt 42).

55 W tej perspektywie art. 4 ust. 2 dyrektywy 90/435 bezwzględnie należy interpretować jako zezwalający państwom członkowskim na zapobieganie wyłącznie temu, aby spółce dominującej przysługiwała podwójna korzyść podatkowa, o której mowa w poprzednim punkcie. Pozwolenie państwom członkowskim na odmowę spółkom dominującym odliczenia odsetek, które nie mają związku z nabyciem udziałów prowadzących do wypłaty tych zwolnionych zysków, w oczywisty sposób wykraczałoby bowiem poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia tego celu.

56 Wynika z tego, że nie może stanowić właściwego wprowadzenia odstępstwa zawartego w art. 4 ust. 2 dyrektywy 90/435 przepis krajowy, taki jak art. 198 pkt 10° CIR 1992, który w sposób ogólny i automatyczny wyłącza możliwość odliczenia od podatku, tytułem opłat lub kosztów uzyskania przychodu, odsetek od pożyczki zaciągniętej przez spółkę dominującą do wysokości kwoty odpowiadającej dywidendom wynikającym z udziału tej spółki dominującej w kapitale spółki zależnej, które korzystają już z możliwości odliczenia od podatku, nawet jeśli zapłata tych odsetek nie ma związku z finansowaniem nabycia takiego udziału.

57 Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 4 ust. 2 dyrektywy 90/435 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisowi prawa krajowego takiemu jak art. 198 pkt 10° CIR 1992, na którego podstawie odsetki płacone przez spółkę dominującą z tytułu pożyczki nie mogą zostać odliczone od podlegającego opodatkowaniu zysku tej spółki dominującej do kwoty równej kwocie dywidend, które już korzystają z odliczenia od podatku, otrzymanych z tytułu udziałów posiadanych przez tę spółkę dominującą w kapitale spółek zależnych przez okres krótszy niż rok, mimo że odsetki te nie mają związku z finansowaniem tych udziałów.

W przedmiocie pytania drugiego

58 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający w istocie dąży do ustalenia, czy art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435 należy interpretować w ten sposób, że upoważnia on państwa członkowskie do stosowania przepisu krajowego, takiego jak art. 198 pkt 10° CIR 1992.

59 W tym względzie należy przypomnieć, że art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435 przewiduje, iż dyrektywa ta nie stoi na przeszkodzie stosowaniu przepisów krajowych lub postanowień opartych na umowach mających na celu zapobieganie oszustwom i nadużyciom.

60 Jak stwierdziła rzecznik generalna w pkt 51 opinii, art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435 wyraża ogólną zasadę prawa Unii, zgodnie z którą nadużycie prawa jest zakazane (wyrok z dnia 5 lipca 2007 r., Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, pkt 38), tak że podmioty prawa nie mogą powoływać się na prawo Unii w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie (zob. w szczególności podobnie wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 69; a także z dnia 28 lipca 2016 r., Kratzer, C-423/15, EU:C:2016:604, pkt 37).

61 Należy z kolei stwierdzić, że – jak również podkreśliła rzecznik generalna w pkt 52 opinii – art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435 stanowi przepis podstawowy, którego treść została szczegółowo przekazana w innych przepisach tej dyrektywy, w szczególności w art. 4 ust. 2, w ten sposób, że ma on na celu właśnie zwalczanie nadużyć spółek dominujących wynikających z podwójnego odliczenia podatkowego (zob. analogicznie wyrok z dnia 17 października 1996 r., Denkavit i in., C-283/94, C-291/94 i C-292/94, EU:C:1996:387, pkt 31).

62 Z odpowiedzi udzielonej na pytanie pierwsze wynika, że art. 4 ust. 2 dyrektywy 90/435 sprzeciwia się przepisowi krajowemu takiemu jak art. 198 pkt 10° CIR 1992, w zakresie, w jakim wykracza on poza środki, jakie prawodawca Unii uznaje za stosowne w celu unikania nadużyć przez spółki dominujące związanych z możliwością dokonania podwójnego odliczenia podatkowego.

63 Z uwagi na powyższe rozważania na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435 należy interpretować w ten sposób, że nie upoważnia on państw członkowskich do stosowania przepisu krajowego takiego jak art. 198 pkt 10° CIR 1992, w zakresie, w jakim wykracza on poza to, co jest konieczne w celu zapobiegania oszustwom i nadużyciom.

W przedmiocie kosztów

64 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 (piąta izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 4 ust. 2 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 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisowi prawa krajowego takiemu jak art. 198 pkt 10° kodeksu podatków dochodowych z 1992 r., skonsolidowanego dekretem królewskim z dnia 10 kwietnia 1992 r. i zatwierdzonego ustawą z dnia 12 czerwca 1992 r., na którego podstawie odsetki płacone przez spółkę dominującą z tytułu pożyczki nie mogą zostać odliczone od podlegającego opodatkowaniu zysku tej spółki dominującej do kwoty równej kwocie dywidend, które już korzystają z odliczenia od podatku, otrzymanych z tytułu udziałów posiadanych przez tę spółkę dominującą w kapitale spółek zależnych przez okres krótszy niż rok, mimo że odsetki te nie mają związku z finansowaniem tych udziałów.**

2) **Artykuł 1 ust. 2 dyrektywy 90/435 należy interpretować w ten sposób, że nie upoważnia on państw członkowskich do stosowania przepisu krajowego takiego jak art. 198 pkt 10° kodeksu podatków dochodowych z 1992 r., skonsolidowanego dekretem królewskim z dnia 10 kwietnia 1992 r. i zatwierdzonego ustawą z dnia 12 czerwca 1992 r., w zakresie, w jakim wykracza on poza to, co jest konieczne w celu zapobiegania oszustwom i nadużyciom.**

Podpisy