Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 1 sierpnia 2025 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system opodatkowania mający zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich – Dyrektywa 2011/96/UE – Artykuł 4 ust. 1 lit. a) – Zakaz opodatkowania zysków otrzymanych przez spółkę dominującą – Unikanie podwójnego opodatkowania dywidend – Zakres stosowania – Podatek regionalny od działalności produkcyjnej – Włączenie 50 % dywidend otrzymanych przez spółki dominujące do podstawy opodatkowania tym podatkiem

W sprawach połączonych od C-92/24 do C-94/24

mających za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia (sąd ds. podatkowych drugiej instancji dla Lombardii, Włochy) postanowieniami z dnia 6 października 2023 r., które wpłynęły do Trybunału w dniu 24 stycznia 2024 r., w postępowaniach:

Banca Mediolanum SpA

przeciwko

Agenzia delle Entrate – Direzione regionale della Lombardia,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: I. Jarukaitis, prezes izby, N. Jääskinen, A. Arabadjiev, M. Condinanzi i R. Frendo (sprawozdawczyni), sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Banca Mediolanum SpA – G. Escalar oraz A. Siragusa, avvocati,

– w imieniu rządu włoskiego – G. Palmieri, w charakterze pełnomocnika, którą wspierała G. Galluzzo, avvocato dello Stato,

* Język postępowania: włoski.

– w imieniu Komisji Europejskiej – A. Ferrand, W. Roels oraz P. Rossi, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzeczniczki generalnej na posiedzeniu w dniu 27 marca 2025 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 4 dyrektywy Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. 2011, L 345, s. 8).

2 Wnioski te zostały złożone w ramach sporów pomiędzy spółką Banca Mediolanum SpA a Agenzia delle Entrate – Direzione regionale della Lombardia (organem podatkowym, dyrekcją regionalną dla Lombardii, Włochy) (zwanym dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie wniosków o częściowy zwrot imposta regionale sulle attività produttive (regionalnego podatku od działalności produkcyjnej) (zwanego dalej „IRAP”).

Ramy prawne

Prawo Unii

3 W motywie 4 dyrektywy Rady 2003/123/WE z dnia 22 grudnia 2003 r. zmieniającej dyrektywę 90/435/EWG w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. 2004, L 7, s. 41) wskazano:

„[Artykuł] 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)] definiuje spółki objęte jej zakresem podmiotowym. Załącznik zawiera wykaz spółek, do których ma zastosowanie dyrektywa. […]”.

4 Zgodnie z motywami 1 i 3 dyrektywy 2011/96:

„(1) Dyrektywa [90/435] została kilkakrotnie znacząco zmieniona […]. Ponieważ kolejne poprawki mają być wprowadzone do tej dyrektywy, dla zachowania przejrzystości i zrozumiałości należy ją przekształcić.

[…]

(3) Celem niniejszej dyrektywy jest zwolnienie dywidend i innych zysków podzielonych wypłacanych przez spółki zależne ich spółkom dominującym z podatku potrącanego u źródła dochodu oraz wyeliminowanie podwójnego opodatkowania takiego dochodu na poziomie spółki dominującej”.

5 Artykuł 2 dyrektywy 2011/96 przewiduje:

„Dla celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:

a) »spółka państwa członkowskiego« oznacza każdą spółkę, która:

[…]
(iii) […] podlega jednemu z podatków wymienionych w załączniku I część B, bez możliwości wyboru lub zwolnienia, lub podlega jakiemukolwiek innemu podatkowi, który może być zastąpiony przez którykolwiek z tych podatków;

[…]”.

6 Artykuł 4 ust. 1 dyrektywy 2011/96, w brzmieniu obowiązującym przed zmianami wynikającymi z dyrektywy Rady 2014/86/UE z dnia 8 lipca 2014 r. (Dz.U. 2014, L 219, s. 40), którego transpozycji do prawa krajowego państwa członkowskie powinny dokonać najpóźniej do dnia 31 grudnia 2015 r., stanowił:

„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) 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”.

7 W następstwie zmian wprowadzonych przez dyrektywę 2014/86 art. 4 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2011/96 ma następujące brzmienie:

„[…]

a) powstrzymuje się od opodatkowania takich zysków w zakresie, w jakim zyski te nie podlegają odliczeniu przez spółkę zależną, i opodatkowuje takie zyski w zakresie, w jakim podlegają one odliczeniu przez spółkę zależną”.

8 Zgodnie z art. 4 ust. 3 dyrektywy 2011/96:

„Każde z państw członkowskich może postanowić, że opłaty odnoszące się do udziałów i strat wynikających z podziału 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, ustalona kwota nie może przekraczać 5 % wypłaconych zysków spółki zależnej”.

9 Część B załącznika I do tej dyrektywy, zatytułowana „Wykaz podatków, o których mowa w art. 2 lit. a) ppkt (iii)", wymienia następujące podatki:

„[…]

– imposta sul reddito delle società we Włoszech,

[…]".

Prawo włoskie

10 Artykuł 89 decreto del Presidente della Repubblica n. 917 – Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi (dekretu prezydenta republiki nr 917 w sprawie zatwierdzenia tekstu jednolitego przepisów dotyczących podatków dochodowych) z dnia 22 grudnia 1986 r. (GURI nr 302 z dnia 31 grudnia 1986 r., dodatek zwyczajny nr 126) (zwanego dalej „TUIR") stanowi:

„[…]

2. Zyski wypłacane, w jakiejkolwiek formie i pod jakimkolwiek tytułem […], nie stanowią części przychodów w roku obrachunkowym, w którym są pobierane, gdyż 95 % ich kwoty jest wyłączone z przychodów spółki albo innej osoby prawnej otrzymującej te zyski. […]

[…]".

11 Artykuł 2 decreto legislativo n. 446 – Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali (dekretu ustawodawczego nr 446 w sprawie ustanowienia podatku regionalnego od działalności produkcyjnej, zmiany progów podatkowych, stawek i odliczeń od podatku dochodowego od osób fizycznych oraz w sprawie ustanowienia dodatkowego podatku regionalnego, oprócz niniejszego podatku, a także w sprawie reorganizacji uregulowania podatków lokalnych) z dnia 15 grudnia 1997 r. (GURI nr 298 z dnia 23 grudnia 1997 r., dodatek zwyczajny nr 252) (zwanego dalej „dekretem ustawodawczym nr 446/1997"), przewiduje w ust. 1:

„Przesłanką stosowania [IRAP] jest zwykłe wykonywanie działalności gospodarczej, skierowanej na produkcję, wymianę towarów lub na świadczenie usług. […]".

12 Zgodnie z art. 4 tego dekretu ustawodawczego:

„[IRAP] ma zastosowanie do wartości produkcji netto wynikającej z działalności wykonywanej na terytorium regionu.

[…]".

13 Dekret ustawodawczy nr 446/1997 został zmieniony legge n. 244 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2008) [ustawą nr 244 w sprawie przepisów dotyczących opracowania rocznego i wieloletniego budżetu państwa (ustawą o finansach z 2008 r.)] z dnia 24 grudnia 2007 r. (GURI nr 300 z dnia 28 grudnia 2007 r., dodatek

zwyczajny nr 285) (zwany dalej „zmienionym dekretem ustawodawczym nr 446/1997”). Artykuł 6 zmienionego dekretu ustawodawczego nr 446/1997, zatytułowany „Określenie wartości produkcji netto banków oraz innych podmiotów i instytucji finansowych”, stanowi w ust. 1:

„[…] podstawę opodatkowania ustala się, zgodnie z bilansami, jako sumę algebraiczną następujących pozycji rachunku zysków i strat […]:

a) dochodów netto obniżonych o 50 % z dywidend;

[…]”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

14 W latach podatkowych 2014 i 2015 Banca Mediolanum, bank mający siedzibę do celów podatkowych we Włoszech, oraz Mediolanum SpA, spółka zależna Banca Mediolanum, mająca również siedzibę do celów podatkowych we Włoszech i przejęta przez ten bank przed wszczęciem postępowań sądowych leżących u podstaw niniejszych wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, posiadały udziały w kilku spółkach mających siedzibę do celów podatkowych w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej.

15 Banca Mediolanum i Mediolanum otrzymywały dywidendy od tych spółek zależnych i włączały je do podstawy opodatkowania imposta sur reddito delle società (podatku dochodowego od osób prawnych) (zwanego dalej „IRES”), o którym mowa w części B załącznika I do dyrektywy 2011/96, w granicach 5 % ich kwoty, zgodnie z art. 89 ust. 2 TUIR.

16 Spółki te, jako pośrednicy finansowi, włączały również te dywidendy do podstawy IRAP w wysokości 50 % ich kwoty, zgodnie z przepisami art. 6 ust. 1 lit. a) zmienionego dekretu ustawodawczego nr 446/1997.

17 Następnie Banca Mediolanum, uznawszy, że przepis ten jest sprzeczny z art. 4 dyrektywy 2011/96, zwrócił się do organu podatkowego z trzema wnioskami o zwrot części IRAP, która wynikała z włączenia do podstawy opodatkowania tym podatkiem kwot odpowiadających 50 % dywidend otrzymanych od spółek zależnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich.

18 Organ podatkowy oddalił te wnioski ze względu na to, że art. 6 ust. 1 lit. a) zmienionego dekretu ustawodawczego nr 446/1997 nie jest sprzeczny z art. 4 dyrektywy 2011/96, ponieważ ten ostatni przepis ma zastosowanie wyłącznie do podatków dochodowych, a nie również do IRAP.

19 Banca Mediolanum wniósł skargi na decyzje odmowne organu podatkowego do Commissione tributaria provinciale di Milano (komisji podatkowej dla prowincji Mediolan, Włochy), która wydała trzy orzeczenia utrzymujące w mocy te decyzje.

20 Banca Mediolanum wniósł zatem środek zaskarżenia od tych wyroków do Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia (sądu ds. podatkowych drugiej instancji dla Lombardii, Włochy), który jest sądem odsyłającym.

21 Sąd ten, powołując się na art. 4 dyrektywy 2011/96 w brzmieniu poprzedzającym zmianę wynikającą z dyrektywy 2014/86, uważa, że wynikający z tego art. 4 zakaz traktowania zysków wypłacanych przez spółkę zależną mającą siedzibę w jednym państwie członkowskim spółce

dominującej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim jako podlegających opodatkowaniu w wysokości przekraczającej 5 % ich kwoty mógłby mieć również zastosowanie do IRAP.

22 W tym względzie sąd odsyłający przypomina, że zgodnie z art. 2 i 4 dekretu ustawodawczego nr 446/1997, na mocy którego ustanowiono IRAP, po pierwsze, warunkiem stosowania tego podatku jest zwykłe wykonywanie działalności zorganizowanej w sposób autonomiczny, skierowanej na produkcję lub wymianę towarów lub na świadczenie usług, a po drugie, podatek ten ma zastosowanie do wartości produkcji netto wynikającej z działalności wykonywanej na terytorium danego regionu Włoch.

23 Sąd ten uważa jednak, że z wyroków z dnia 17 maja 2017 r., AFEP i in. (C-365/16, EU:C:2017:378), a także z dnia 17 maja 2017 r., i X (C-68/15, EU:C:2017:379), wynika, iż art. 4 dyrektywy 2011/96 zakazuje państwom członkowskim poddawania każdej formie opodatkowania dywidend wypłacanych spółkom dominującym mającym siedzibę w jednym państwie członkowskim przez ich spółki zależne mające siedzibę w innych państwach członkowskich stawką procentową wyższą niż 5 % kwoty tych dywidend.

24 Zdaniem tego sądu, gdyby można było uznać, że IRAP jest objęty tym zakazem, art. 6 ust. 1 lit. a) zmienionego dekretu ustawodawczego nr 446/1997 byłby niezgodny z dyrektywą 2011/96 w zakresie, w jakim przepis ten nakłada na banki i innych pośredników finansowych, których można zakwalifikować jako spółki dominujące w rozumieniu tej dyrektywy, obowiązek objęcia opodatkowaniem IRAP 50 % dywidend otrzymanych przez te spółki od spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich, które można zakwalifikować jako spółki zależne do celów tej dyrektywy.

25 W tych okolicznościach Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia (sąd ds. podatkowych drugiej instancji dla Lombardii, Włochy) postanowił w ramach każdego z toczących się przed nim postępowań odwoławczych zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy roszczenie Republiki Włoskiej, zawarte w art. 6 ust. 1 [zmienionego dekretu ustawodawczego nr 446/1997] dotyczące objęcia [IRAP] 50 % dywidend pobranych przez pośredników finansowych mających siedzibę we Włoszech, których można zakwalifikować jako spółki dominujące w rozumieniu dyrektywy [2011/96], wypłacanych przez spółki mające siedzibę w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej, które można zakwalifikować jako spółki zależne na podstawie wyżej wymienionej dyrektywy, bez upoważnienia spółek dominujących do odliczenia z [IRAP] części podatku dochodowego od osób prawnych odnoszącej się do zysków wypłaconych przez spółki zależne, nie jest niezgodne z zakazem objęcia zysków spółek dominujących mających siedzibę w jednym z państw członkowskich, uzyskanych od spółek zależnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich, opodatkowaniem stawką procentową wyższą niż 5 % odpowiedniej kwoty określonej w art. 4 [rzeczonej] dyrektywy?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

26 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w ramach ustanowionej w art. 267 TFUE procedury współpracy między sądami krajowymi a Trybunałem do tego ostatniego należy udzielenie sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi, która umożliwi mu rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu. Mając to na uwadze, Trybunał powinien w razie potrzeby przeformułować przedłożone mu

pytania. W tym względzie do Trybunału należy wyprowadzenie z całości informacji przedstawionych przez sąd krajowy, a w szczególności z uzasadnienia postanowienia odsyłającego, elementów prawa Unii, które wymagają wykładni w świetle przedmiotu sporu [wyrok z dnia 30 kwietnia 2024 r., M.N. (EncroChat), C-670/22, EU:C:2024:372, pkt 78 i przytoczone tam orzecznictwo].

27 Co się tyczy traktowania pod względem podatkowym zysków wypłacanych przez spółkę zależną na rzecz spółki dominującej, innych niż zyski wypłacane w związku z likwidacją tej spółki zależnej, art. 4 ust. 1 dyrektywy 2011/96 pozostawia w wyraźny sposób państwom członkowskim wybór pomiędzy systemem przewidzianym w ust. 1 lit. a) tego artykułu (zwanym dalej „systemem zwolnienia") a systemem przewidzianym we wspomnianym ust. 1 lit. b) (zob. podobnie wyrok z dnia 13 marca 2025 r., John Cockerill, C-135/24, EU:C:2025:176, pkt 27, 28 i przytoczone tam orzecznictwo). W przypadku gdy państwo członkowskie wybrało jeden z tych systemów, przepis dotyczący drugiego systemu nie ma znaczenia (zob. podobnie wyroki: z dnia 19 grudnia 2019 r., Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, pkt 32; z dnia 12 maja 2022 r., Schneider Electric i in., C-556/20, EU:C:2022:378, pkt 63 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 Ponadto art. 4 ust. 3 dyrektywy 2011/96 stanowi, że państwa członkowskie mogą postanowić w szczególności, iż koszty odnoszące się do udziałów wynikających z wypłaty zysków spółki zależnej nie mogą zostać odliczone od podlegającego opodatkowaniu zysku spółki dominującej. Z przepisu tego wynika również, że jeśli koszty zarządzania związane z udziałami i akcjami są w takim przypadku określone według stawki ryczałtowej, to ustalona kwota nie może przekraczać 5 % wypłaconych zysków spółki zależnej (wyroki z dnia 17 maja 2017 r.: AFEP i in., C-365/16, EU:C:2017:378, pkt 23; a także X, C-68/15, EU:C:2017:379, pkt 72).

29 W niniejszej sprawie z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że Republika Włoska stosuje system zwolnienia. Jednakże, oprócz opodatkowania dywidend wypłacanych spółkom dominującym mającym siedzibę we Włoszech przez ich spółki zależne w wysokości dopuszczonej przez tę dyrektywę, odpowiadającej 5 % ich kwoty, z tytułu IRES, zgodnie z art. 89 ust. 2 TUIR, uregulowania krajowe wymagają zasadniczo włączenia 50 % tych dywidend do podstawy opodatkowania innym podatkiem, a mianowicie IRAP, niezależnie od pochodzenia tych dywidend.

30 W tych okolicznościach należy uznać, że poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 4 dyrektywy 2011/96 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniom krajowym, na mocy których państwo członkowskie, które wybrało system zwolnienia, może opodatkować dywidendy otrzymywane przez pośredników finansowych mających siedzibę w tym państwie członkowskim, jako spółki dominujące w rozumieniu tej dyrektywy, od ich spółek zależnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich, w wysokości przekraczającej 5 % ich kwoty, także wtedy, gdy opodatkowanie to jest dokonywane za pomocą podatku, który nie jest podatkiem dochodowym od osób prawnych, lecz włącza do swojej podstawy te dywidendy lub ich część.

31 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, po pierwsze, przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii należy brać pod uwagę nie tylko jego brzmienie, lecz także kontekst, w jakim został umieszczony, oraz cele regulacji, której część on stanowi (wyroki: z dnia 17 listopada 1983 r., Merck, 292/82, EU:C:1983:335, pkt 12; z dnia 25 lutego 2025 r., BSH Hausgeräte, C-339/22, EU:C:2025:108, pkt 27). Po drugie, wykładnia przepisu prawa Unii nie może skutkować pozbawieniem wszelkiej skuteczności (effet utile) jasnego i precyzyjnego brzmienia tego przepisu. W związku z tym, ponieważ znaczenie przepisu prawa Unii wynika

jednoznacznie z samego jego brzmienia, Trybunał nie może odejść od tej wykładni (wyroki: z dnia 25 stycznia 2022 r., VYSOČINA WIND, C-181/20, EU:C:2022:51, pkt 39; z dnia 13 października 2022 r., Gmina Wieliszew, C-698/20, EU:C:2022:787, pkt 83).

32 W pierwszej kolejności, na płaszczyźnie językowej, z brzmienia art. 4 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2011/96 jasno wynika, że państwo członkowskie, które wybrało system zwolnienia, powinno powstrzymać się od opodatkowania zysków, które spółka dominująca mająca siedzibę w tym państwie członkowskim otrzymuje od swoich spółek zależnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich.

33 W tym względzie, co się tyczy wersji tego przepisu wynikającej ze zmiany wprowadzonej dyrektywą 2014/86, Trybunał uznał, że stosowanie tego przepisu nie jest ograniczone do określonego rodzaju podatku (zob. podobnie wyrok z dnia 17 maja 2017 r., AFEP i in., C-365/16, EU:C:2017:378, pkt 5, 33). Trybunał stwierdził to również w odniesieniu do art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435 (zob. podobnie wyrok z dnia 12 maja 2022 r., Schneider Electric i in., C-556/20, EU:C:2022:378, pkt 47), który odpowiada wersji art. 4 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2011/96 przywołanej przez sąd odsyłający, a także przez wszystkie strony w ich uwagach na piśmie.

34 Trybunał orzekł zatem, że art. 4 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2011/96, zmienionej dyrektywą 2014/86, należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisowi podatkowemu ustanowionemu przez państwo członkowskie spółki dominującej przewidującemu, że wypłata dywidendy przez spółkę dominującą podlega opodatkowaniu podatkiem, którego podstawę stanowi kwota wypłaconej dywidendy, w tym dywidendy pochodzącej od spółek zależnych tej spółki niebędących rezydentami (wyrok z dnia 17 maja 2017 r., AFEP i in., C-365/16, EU:C:2017:378, pkt 35).

35 W konsekwencji na płaszczyźnie literalnej widzenia art. 4 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2011/96 należy interpretować w ten sposób, że przewidziany w nim system zwolnienia dotyczy każdego podatku, do którego podstawy włączono dywidendy, które spółka dominująca otrzymuje od swoich spółek zależnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich.

36 W drugiej kolejności, na płaszczyźnie kontekstowej, należy przypomnieć, że w myśl motywu 4 dyrektywy 2003/123 – która zmieniła dyrektywę 90/435, w tym dyrektywę 2011/96 – i jak wskazuje jej motyw 1, art. 2 dyrektywy 90/435 definiuje spółki objęte jej zakresem stosowania, a załącznik do tej dyrektywy zawiera wykaz spółek, do których ma ona zastosowanie.

37 W tym względzie art. 2 lit. a) ppkt (iii) dyrektywy 2011/96 i część B załącznika I do tej dyrektywy wymieniają, do celów wskazania spółek państw członkowskich, które mają zostać objęte zakresem stosowania tej dyrektywy, podatki krajowe, którymi spółki te są zwykle opodatkowane (zob. analogicznie wyrok z dnia 8 czerwca 2000 r., Epson Europe, C-375/98, EU:C:2000:302, pkt 22).

38 Tak więc wbrew temu, co twierdzi rząd włoski, o ile art. 2 dyrektywy 2011/96 określa zakres stosowania ratione personae tej dyrektywy, o tyle artykuł ten nie ma znaczenia dla określenia zakresu stosowania ratione materiae tej dyrektywy. W związku z tym okoliczność, że IRAP nie należy do podatków wymienionych w części B załącznika I do tej dyrektywy, do którego odsyła jej art. 2 lit. a) ppkt (iii), w żaden sposób nie oznacza, że podatek ten jest wyłączony z przedmiotowego zakresu stosowania wspomnianej dyrektywy.

39 W trzeciej i ostatniej kolejności, na płaszczyźnie celowościowej, jak wynika z motywu 3 dyrektywy 2011/96, jej celem jest uniknięcie podwójnego opodatkowania, na poziomie spółki dominującej, zysków wypłaconych przez spółkę zależną jej spółce dominującej.

40 Ponadto zgodnie z orzecznictwem Trybunału, aby osiągnąć cel w postaci neutralności pod względem podatkowym wypłaty zysków przez spółkę zależną z siedzibą w jednym państwie członkowskim na rzecz jej spółki dominującej z siedzibą w innym państwie członkowskim, dyrektywa 2011/96 zmierza w szczególności, poprzez zasadę ustanowioną w jej art. 4 ust. 1 lit. a), do uniknięcia podwójnego opodatkowania tych zysków pod względem ekonomicznym, czyli uniknięcia sytuacji, w której wypłacone zyski zostają opodatkowane po raz pierwszy po stronie spółki zależnej, a po raz drugi po stronie spółki dominującej (zob. podobnie i analogicznie wyrok z dnia 12 maja 2022 r., Schneider Electric i in., C-556/20, EU:C:2022:378, pkt 45; zob. także podobnie wyrok z dnia 13 marca 2025 r., John Cockerill, C-135/24, EU:C:2025:176, pkt 33).

41 W związku z tym w zakresie, w jakim dyrektywa ta ma na celu uniknięcie podwójnego opodatkowania tych zysków „w kategoriach ekonomicznych”, należy uznać, że system zwolnienia dotyczy każdego podatku, którego podstawa opodatkowania w państwie członkowskim siedziby spółki dominującej włącza choćby tylko część tych zysków, niezależnie od jego charakteru.

42 W niniejszej sprawie zmieniony dekret ustawodawczy nr 446/1997 przewiduje w art. 6 ust. 1, że w odniesieniu do pośredników finansowych podstawę opodatkowania IRAP stanowi suma algebraiczna szeregu elementów, wśród których znajduje się, w lit. a) tego przepisu, bankowy dochód netto, pomniejszony o 50 % dywidend.

43 Ponieważ, jak wyjaśnia rząd włoski, bankowy dochód netto obejmuje całość dywidend, art. 6 ust. 1 lit. a) zmienionego dekretu ustawodawczego nr 446/1997 skutkuje tym, że 50 % dywidend jest wliczane do podstawy opodatkowania IRAP, do którego zapłaty są zobowiązani pośrednicy finansowi, niezależnie od pochodzenia tych dywidend.

44 W tych okolicznościach należy uznać, że system zwolnienia sprzeciwia się uregulowaniom krajowym zezwalającym na włączenie dywidend, które spółka dominująca otrzymuje od swoich spółek zależnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich, do podstawy opodatkowania podatkiem takim jak IRAP, oprócz włączenia tych dywidend do podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych takim jak IRES według stawki 5 %.

45 Ponadto w świetle argumentu rządu włoskiego, zgodnie z którym w istocie rezultat, o którym mowa w poprzednim punkcie niniejszego wyroku, może prowadzić do dyskryminacji odwrotnej względem spółki dominującej mającej siedzibę we Włoszech, która otrzymuje dywidendy od swoich włoskich spółek zależnych, jakoby z naruszeniem zasady równego traktowania, należy stwierdzić, że sytuacja przywołana przez ten rząd ma charakter czysto wewnętrzny w Republice Włoskiej.

46 Tymczasem zgodnie z orzecznictwem na ustanowioną w prawie Unii zasadę równego traktowania nie można powoływać się w sytuacji o charakterze czysto wewnętrznym. W takiej sytuacji do sądów krajowych należy ocena, czy ma miejsce dyskryminacja zakazana przez prawo krajowe, a w razie potrzeby ustalenie, w jaki sposób należy ją wyeliminować (postanowienie z dnia 5 kwietnia 2004 r., Mosconi i Ordine degli Ingegneri di Verona e Provincia, C-3/02, EU:C:2004:224, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo; zob. także podobnie wyrok z dnia 2 kwietnia 2020 r., PF i in., C-830/18, EU:C:2020:275, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

47 W świetle powyższych rozważań na pytanie prejudycjalne trzeba odpowiedzieć, iż art. 4 dyrektywy 2011/96 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniom krajowym, na mocy których państwo członkowskie, które wybrało system zwolnienia, może opodatkować stawką procentową wyższą niż 5 % dywidendy otrzymywane przez pośredników finansowych mających siedzibę w tym państwie członkowskim, jako spółki dominujące w rozumieniu tej dyrektywy, od ich spółek zależnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich, także wtedy, gdy opodatkowanie to jest dokonywane za pomocą podatku, który nie jest podatkiem dochodowym od osób prawnych, lecz do jego podstawy włączono te dywidendy lub ich część.

W przedmiocie kosztów

48 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 (czwarta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 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

należy interpretować w ten sposób, że:

stoi on na przeszkodzie uregulowaniom krajowym, na mocy których państwo członkowskie, które wybrało system, o którym mowa w ust. 1 lit. a) tego artykułu, może opodatkować stawką procentową wyższą niż 5 % dywidendy otrzymywane przez pośredników finansowych mających siedzibę w tym państwie członkowskim, jako spółki dominujące w rozumieniu tej dyrektywy, od ich spółek zależnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich, także wtedy, gdy opodatkowanie to jest dokonywane za pomocą podatku, który nie jest podatkiem dochodowym od osób prawnych, lecz do jego podstawy włączono te dywidendy lub ich część.

Podpisy