WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 17 stycznia 2008 r. *

W sprawie C-105/07

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Belgia) postanowieniem z dnia 17 stycznia 2007 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 22 lutego 2007 r., w postępowaniu:

Lammers & Van Cleeff NV

przeciwko

Belgische Staat,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, G. Arestis (sprawozdawca), R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský i T. von Danwitz, sędziowie,

* Język postępowania: niderlandzki.

rzecznik generalny: J. Kokott,
sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Lammers & Van Cleeff NV przez D. Merckxa, advocaat,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala oraz A. Weimara, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 12 WE, 43 WE, 46 WE, 48 WE, 56 WE i 58 WE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Lammers & Van Cleeff NV z siedzibą w Belgii (zwaną dalej „belgijską spółką zależną") a Belgische Staat (państwem belgijskim) dotyczącego wymiaru podatku dochodowego od osób prawnych dla lat podatkowych 1996 i 1997.

Ramy prawne

3 Artykuł 18 akapit pierwszy pkt 3 code des impôts sur les revenus de 1992 (belgijskiego kodeksu podatków dochodowych z 1992 r.), skonsolidowanego przez arrêté royal (dekret królewski) z dnia 10 kwietnia 1992 r. (*Moniteur belge* z dnia 30 lipca 1992 r., s. 17120), w wersji mającej zastosowanie do sporu przed sądem krajowym (zwanego dalej „CIR 1992") przewidywał:

„Dywidendy obejmują:

[…]

3. odsetki od pożyczek, jeśli jeden z następujących limitów zostanie przekroczony i w zakresie tego przekroczenia:

— limit określony w art. 55,

— albo gdy suma oprocentowanych pożyczek jest wyższa niż wpłacony kapitał wraz z opodatkowanymi rezerwami na początku okresu podatkowego".

4 Artykuł 18 akapit drugi CIR 1992 stanowił:

„Za pożyczki uznaje się wszelkie wierzytelności, niezależnie od tego czy są one inkorporowane w papierach wartościowych, przysługujące członkowi zarządu spółki kapitałowej wobec tej spółki lub wspólnikowi spółki osobowej wobec tej spółki, a także wszelkie roszczenia ich współmałżonka lub ich dzieci wobec tych spółek, jeśli członek zarządu, wspólnik lub ich współmałżonek mają ustawowe prawo korzystania z dochodów tych dzieci, za wyjątkiem:

1. obligacji emitowanych w drodze oferty publicznej;

2. wierzytelności wobec spółdzielni skupionych w krajowej radzie spółdzielczej;

3. wierzytelności przysługujących członkom zarządu lub wspólnikom, którzy mają status spółki w rozumieniu art. 179."

5 Artykuł 179 CIR 1992 był sformułowany następująco:

„Opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych podlegają spółki będące rezydentami oraz od dnia 1 stycznia 1995 r. gminne kasy oszczędnościowe określone w art. 124 nowej ustawy komunalnej."

6 Artykuł 55 CIR 1992 przewidywał między innymi, że odsetki od zobowiązań, pożyczek, wierzytelności, lokat i innych tytułów stanowiących pożyczki są uwzględniane jako koszty tylko w przypadku, gdy nie przekraczają kwoty odpowiadającej stawkom stosowanym na rynku z uwzględnieniem szczególnych okoliczności właściwych dla oceny ryzyka związanego z transakcją, a zwłaszcza sytuacji finansowej dłużnika oraz czasu trwania pożyczki.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

7 Belgijska spółka zależna została założona w dniu 25 lipca 1991 r. W tym dniu i zgodnie z obowiązującymi przepisami prawnymi powołano trzech członków zarządu, tj. dwóch akcjonariuszy belgijskiej spółki zależnej oraz spółkę dominującą Lammers & Van Cleeff BV z siedzibą w Niderlandach.

8 Z tytułu wierzytelności spółki dominującej Lammers & Van Cleeff BV wobec belgijskiej spółki zależnej ta ostatnia wypłaciła jej odsetki. Zgodnie z art. 18 CIR 1992 akapit pierwszy pkt 3 tiret drugie, odsetki te zostały przez belgijską administrację podatkową częściowo uznane za dywidendy i jako takie opodatkowane.

9 Następnie belgijska spółka zależna wniosła odwołanie od powyższego wymiaru podatku do directeur des impôts directs d'Antwerpen II (organu ds. podatków bezpośrednich). Decyzją z dnia 17 czerwca 2002 r. podtrzymał on sporny wymiar. W dniu 16 września 2002 r. belgijska spółka zależna wniosła skargę do rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (sądu pierwszej instancji) o uchylenie tej decyzji.

10 W postanowieniu odsyłającym sąd ten stwierdza, że z art. 18 akapit drugi pkt 3 CIR 1992 wynika, iż odsetki nie podlegają przekwalifikowaniu na dywidendy, a zatem nie podlegają opodatkowaniu, jeżeli są wypłacane członkowi zarządu będącemu spółką belgijską, podczas gdy odsetki te podlegają przekwalifikowaniu na dywidendy, a więc podlegają opodatkowaniu, jeżeli są wypłacane członkowi zarządu będącemu spółką zagraniczną.

11 W tych okolicznościach rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału o udzielenie odpowiedzi na następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy art. 12 WE, 43 WE, 46 WE, 48 WE, 56 WE i 58 WE stoją na przeszkodzie belgijskim przepisom prawnym, które w art. 18 [akapit pierwszy] pkt 3 oraz [akapit drugi] pkt 3 [CIR 1992], w ich brzmieniu obowiązującym w okresie właściwym dla okoliczności faktycznych sprawy przewidywały, że odsetki nie zostałyby przekwalifikowane na dywidendy, a tym samym opodatkowane, gdyby odsetki te były wypłacone członkowi zarządu będącemu spółką belgijską, podczas gdy w tych samych okolicznościach odsetki te zostałyby przekwalifikowane na dywidendy i opodatkowane, gdyby były wypłacone członkowi zarządu będącemu spółką zagraniczną?”

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

12 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, mimo iż opodatkowanie bezpośrednie należy do kompetencji państw członkowskich, to muszą one wykonywać swoje uprawnienia z poszanowaniem prawa wspólnotowego i powstrzymywać się od wszelkiej dyskryminacji opartej na przynależności

państwowej (zob. m.in. wyroki z dnia 8 marca 2001 r. w sprawie C-397/98 i C-410/98 Metallgesellschaft i in., Rec. s. I-1727, pkt 37, z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-324/00 Lankhorst-Hohorst, Rec. s. I-11779, pkt 26 oraz z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 25).

13 Sąd krajowy w swym pytaniu prejudycjalnym powołuje się na art. 12 WE, 43 WE, 46 WE, 48 WE, 56 WE i 58 WE.

14 W tym zakresie należy stwierdzić, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału art. 12 WE, który ustanawia ogólną zasadę zakazu wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową, może być stosowany samodzielnie wyłącznie w sytuacjach podlegających prawu wspólnotowemu, w odniesieniu do których traktat nie zawiera szczególnych przepisów o zakazie dyskryminacji. Tymczasem traktat przewiduje, zwłaszcza w art. 43 WE i 56 WE, takie szczególne przepisy o zakazie dyskryminacji w dziedzinie swobody przedsiębiorczości i swobodnego przepływu kapitału (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Metallgesellschaft i in., pkt 38 i 39 oraz z dnia 11 października 2007 r. w sprawie C-443/06 Hollmann, Zb.Orz. s. I-7209, pkt 28 i 29).

15 W przypadku gdy sąd krajowy zwraca się do Trybunału o wykładnię zarówno art. 43 WE dotyczącego swobody działalności gospodarczej jak i art. 56 WE dotyczącego swobodnego przepływu kapitału, należy ustalić, czy przepisy państwa członkowskiego — takie jak w postępowaniu przed sądem krajowym, które przewidują opodatkowanie odsetek jako dywidend spółki będącej rezydentem tylko wtedy, gdy są one wypłacane członkowi zarządu lub wspólnikowi, który jest spółką niebędącą rezydentem — są objęte zakresem tych swobód.

16 W niniejszym przypadku z akt sprawy wynika, że odsetki wypłacane przez belgijską spółkę zależną zostały przekwalifikowane na dywidendy, ponieważ dotyczyły pożyczki przyznanej przez spółkę dominującą niebędącą rezydentem, która była członkiem zarządu tej spółki zależnej.

17 Należy zatem przeanalizować omawiane przepisy najpierw pod kątem postanowień traktatu dotyczących swobody działalności gospodarczej.

18 Swoboda działalności gospodarczej, którą art. 43 WE przyznaje obywatelom państw Wspólnoty i która oznacza dla nich dostęp do działalności na własny rachunek oraz możliwość jej wykonywania, jak również prawo tworzenia i zarządzania przedsiębiorstwami na tych samych warunkach, co określone przez ustawodawstwo państwa członkowskiego położenia przedsiębiorstwa dla podmiotów z niego pochodzących, obejmuje, zgodnie z art. 48 WE, przysługujące spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Wspólnoty prawo wykonywania działalności w danym państwie członkowskim za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji (zob. w szczególności wyrok z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain ZN, Rec. s. I-6161, pkt 35, wyrok z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. s. I-7995, pkt 41 oraz ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 36).

19 W odniesieniu do spółek należy wskazać, że ich siedziba w rozumieniu art. 48 WE służy określeniu, podobnie jak obywatelstwo w przypadku osób fizycznych, ich łącznika z porządkiem prawnym danego państwa. Dopuszczenie do tego, by państwo członkowskie położenia spółki zależnej mogło swobodnie stosować zróżnicowane traktowanie wobec tej spółki zależnej z tego tylko względu, że siedziba spółki dominującej położona jest w innym państwie członkowskim, uczyniłoby art. 43 WE bezprzedmiotowym (zob. podobnie wyroki z dnia 13 lipca 1993 r. w sprawie C-330/91 Commerzbank, Rec. s. I-4017, pkt 13, ww. wyrok w sprawie Metallgesellschaft i in., pkt 42 oraz ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 37). Swoboda działalności gospodarczej ma na celu zapewnienie korzyści w postaci krajowego traktowania w przyjmującym państwie członkowskim, zakazując jakiejkolwiek dyskryminacji wynikającej z miejsca położenia spółek (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Saint-Gobain ZN, pkt 35 oraz w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, point 37).

20 W niniejszym przypadku należy stwierdzić, że przepisy krajowe mające zastosowanie w sprawie przed sądem krajowym, w odniesieniu do opodatkowania odsetek

wypłacanych tytułem wierzytelności przez spółkę będącą rezydentem członkowi zarządu, którym jest spółka, wprowadzają różnicę w traktowaniu ze względu na to, czy ta ostatnia ma siedzibę w Belgii.

21 Z omawianych przepisów wynika zatem, że odsetki wypłacane przez spółkę członkowi zarządu, który jest spółką będącą rezydentem nie podlegają przekwalifikowaniu na dywidendy i tym samym nie podlegają opodatkowaniu, nawet jeśli przekraczają jeden z dwóch limitów przewidzianych w art. 18 akapit pierwszy pkt 3 CIR 1992. Natomiast odsetki wypłacane przez spółkę członkowi zarządu, który jest spółką niebędącą rezydentem, podlegają przekwalifikowaniu na dywidendy, a więc podlegają opodatkowaniu, jeżeli przekraczają jeden z tych limitów. Spółki zarządzane przez członka zarządu, który jest spółką niebędącą rezydentem są zatem traktowane w zakresie opodatkowania mniej korzystnie niż spółki zarządzane przez członka zarządu, który jest spółką będącą rezydentem.

22 Również w odniesieniu do grup spółek, w których spółka dominująca przejmuje funkcje zarządcze w jednej ze swych spółek zależnych, przepisy takie wprowadzają różnicę w traktowaniu spółek zależnych w zależności od tego, czy ich spółka dominująca ma siedzibę w Belgii, traktując w zakresie opodatkowania spółki zależne spółki dominującej mniej korzystnie niż spółki zależne spółki dominującej będącej rezydentem.

23 Należy zatem stwierdzić, że różnica w traktowaniu spółek zależnych będących rezydentami w zależności od miejsca siedziby spółki, która będąc członkiem zarządu udziela im pożyczki, stanowi ograniczenie swobody działalności gospodarczej, ponieważ czyni ona mniej atrakcyjnym korzystanie ze swobody działalności gospodarczej przez spółki mające siedzibę w innych państwach członkowskich, które w konsekwencji mogą zrezygnować z zarządzania spółką w państwie członkowskim, które przyjęło te przepisy, a nawet zrezygnować z nabycia, utworzenia lub utrzymania spółki zależnej w tym państwie członkowskim (zob. podobnie ww. wyroki w sprawie Lankhorst-Hohorst, pkt 32, w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 61 oraz z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-231/05 Oy AA, dotychczas niepublikowany w Zbiorze, pkt 39).

24 Z powyższego wynika, że różnice w traktowaniu spółek będących rezydentami w ramach przepisów krajowych, takich jak w postępowaniu przed sądem krajowym, ze względu na siedzibę ich członka zarządu stanowi ograniczenie swobody działalności gospodarczej co do zasady zakazane przez art. 43 WE i 48 WE.

25 Ograniczenie takie można dopuścić jedynie wtedy, gdy służy uzasadnionemu celowi zgodnemu z traktatem i jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego. Powinno ono ponadto w takiej sytuacji być właściwe dla zagwarantowania realizacji danego celu i nie wykraczać poza to, co jest niezbędne dla jego osiągnięcia (zob. w szczególności wyroki z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-10837, pkt 35 oraz ww. wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 47).

26 W tym zakresie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przepis krajowy ograniczający swobodę działalności gospodarczej może natomiast być usprawiedliwiony, jeżeli dotyczy on właśnie czysto sztucznych struktur, których celem jest uniknięcie stosowania przepisów danego państwa członkowskiego (ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 72 i powołane tam orzecznictwo).

27 Sama okoliczność, że spółka będąca rezydentem otrzymuje pożyczkę od spółki powiązanej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim nie może uzasadniać ogólnego domniemania nadużycia i usprawiedliwiać przepisu naruszającego wykonywanie swobód podstawowych zagwarantowanych przez traktat (ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 73 i powołane tam orzecznictwo).

28 Ograniczenie swobody działalności gospodarczej można usprawiedliwić jedynie motywami zwalczania praktyk stanowiących nadużycie, a konkretnym celem takiego

ograniczenia powinno być ustanowienie przeszkody dla zachowań polegających na tworzeniu czysto sztucznych struktur, w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych, w celu unikania podatku należnego z tytułu dochodu osiągniętego z działalności na terytorium krajowym (ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 74 i powołane tam orzecznictwo).

29 W pkt 80 ww. wyroku w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation Trybunał stwierdził, iż przepisy państwa członkowskiego mogą być uzasadnione względami zwalczania praktyk o charakterze nadużyć, jeżeli przewidują one, że odsetki zapłacone przez spółkę zależną będącą rezydentem na rzecz spółki dominującej niebędącej rezydentem są kwalifikowane jako wypłacone zyski wyłącznie wtedy, gdy i w takim zakresie, w jakim odsetki te przewyższają odsetki, jakie spółki te ustaliłyby w warunkach pełnej konkurencji, czyli w warunkach handlowych, które takie spółki uzgodniłyby, gdyby nie należały one do tej samej grupy spółek.

30 W istocie okoliczność, że spółka będąca rezydentem otrzymała pożyczkę od spółki niebędącej rezydentem na warunkach, które nie pokrywają się z warunkami, jakie spółki te ustaliłyby w warunkach pełnej konkurencji, stanowi dla państwa członkowskiego siedziby spółki będącej pożyczkobiorcą element obiektywny i możliwy do zweryfikowania przez osoby trzecie w celu ustalenia, czy dana transakcja stanowi, w całości lub w części, czysto sztuczną strukturę, której głównym celem jest obejście przepisów podatkowych tego państwa członkowskiego. W tym względzie należy ustalić, czy w wypadku braku szczególnych powiązań między zainteresowanymi spółkami pożyczka nie zostałaby udzielona lub zostałaby udzielona w innej wysokości lub o innej stopie odsetek (ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 81).

31 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że odsetki wypłacane przez belgijską spółkę dominującą tytułem wynagrodzenia za pożyczkę przyznaną przez spółkę niebędącą rezydentem, która jest członkiem zarządu, zostały

przekwalifikowane na dywidendy na tej podstawie, że przekroczony został limit przewidziany w tiret drugim art. 18 akapit pierwszy pkt 3 CIR 1992, czyli na początku okresu podatkowego łączna kwota oprocentowanych pożyczek była wyższa niż wpłacony kapitał wraz z opodatkowanymi rezerwami.

32 Należy zatem stwierdzić, że nawet jeżeli stosowanie takiego limitu ma na celu zwalczanie nadużyć, to w każdym razie wykracza ono poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia tego celu.

33 Zatem, jak podniosła Komisja Wspólnot Europejskich w swych uwagach, limit przewidziany w tiret drugim art. 18 akapit pierwszy pkt 3 CIR 1992 dotyczy również sytuacji, w których dana czynność nie może być uważana za czysto sztuczną strukturę. Jeżeli odsetki wypłacane spółkom niebędącym rezydentami są kwalifikowane jako dywidendy, gdy przekraczają taki limit, nie można wykluczyć, że ta kwalifikacja ma zastosowanie także w odniesieniu do odsetek wypłacanych tytułem wynagrodzenia za pożyczki udzielone w warunkach pełnej konkurencji.

34 W rezultacie na pytanie prejudycjalne należy udzielić odpowiedzi, iż art. 43 WE i 48 WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, takim jakie są przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, na mocy których odsetki wypłacane przez spółkę z siedzibą w jednym państwie członkowskim członkowi zarządu, który jest spółką mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, podlegają przekwalifikowaniu na dywidendy, a tym samym podlegają opodatkowaniu, jeśli na początku okresu podatkowego suma oprocentowanych pożyczek jest wyższa niż wpłacony kapitał wraz z opodatkowanymi rezerwami, podczas gdy w tych samych okolicznościach odsetki wypłacane członkowi zarządu, który jest spółką mającą siedzibę w tym samym państwie członkowskim, nie podlegają przekwalifikowaniu na dywidendy, a tym samym nie podlegają opodatkowaniu.

35 Ponieważ postanowienia traktatu dotyczące swobody działalności gospodarczej sprzeciwiają się uregulowaniu takiemu jak uregulowanie sporne przed sądem krajowym, nie ma konieczności badania, czy przepisy wspólnotowe dotyczące swobodnego przepływu kapitału również sprzeciwiają się takiemu uregulowaniu.

W przedmiocie kosztów

36 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuły 43 WE i 48 WE sprzeciwiają się przepisom krajowym takim jakie są przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, na mocy których odsetki wypłacane przez spółkę z siedzibą w jednym państwie członkowskim członkowi zarządu, który jest spółką mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, podlegają przekwalifikowaniu na dywidendy, a tym samym podlegają opodatkowaniu, jeśli na początku okresu podatkowego suma oprocentowanych pożyczek jest wyższa niż wpłacony kapitał wraz z opodatkowanymi rezerwami, podczas gdy w tych samych okolicznościach odsetki wypłacane członkowi zarządu, który jest spółką mającą siedzibę w tym samym państwie członkowskim, nie podlegają przekwalifikowaniu na dywidendy, a tym samym nie podlegają opodatkowaniu.

Podpisy