POSTANOWIENIE TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 4 czerwca 2009 r.*

W sprawach połączonych C-439/07 i C-499/07

mających za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Hof van Beroep te Brussel (Belgia) (sprawa C-439/07) oraz przez Rechtbank van Eerste Aanleg te Brugge (Belgia) (sprawa C-499/07) na mocy postanowień z dnia 13 września i 5 listopada 2007 r., które wpłynęły do Trybunału odpowiednio w dniach 24 września i 16 listopada 2007 r., w postępowaniach:

Państwo belgijskie (sprawa C-439/07)

przeciwko

KBC Bank NV

oraz

* Język postępowania: niderlandzki.

Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV (sprawa C-499/07)

przeciwko

Państwu belgijskiemu,

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: M. Ilešič, prezes izby, A. Borg Barthet i E. Levits (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: V. Trstenjak,
sekretarz: R. Grass,

zamierzając orzec postanowieniem z uzasadnieniem zgodnie z art. 104 § 3 akapit pierwszy regulaminu,

po wysłuchaniu rzecznika generalnego,

wydaje następujące

Postanowienie

1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 4 ust. 1 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. L 225, s. 6), jak również art. 43 WE i 56 WE.

2 Wnioski te zostały złożone w ramach sporów pomiędzy państwem belgijskim a spółką KBC Bank NV (zwaną dalej „spółką KBC") (sprawa C-439/07) oraz pomiędzy spółką Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV (zwaną dalej „spółką BRB") a państwem belgijskim (sprawa C-499/07) w przedmiocie ustalenia dochodu tych spółek podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych za lata podatkowe 2000 i 2001, w odniesieniu do spółki KBC, oraz 2003 i 2004 w odniesieniu do spółki BRB.

Ramy prawne

Przepisy wspólnotowe

3 Zgodnie z jej trzecim motywem dyrektywa 90/435 zmierza w szczególności do usunięcia niedogodności podatkowych dla grup spółek z różnych państw członkowskich w porównaniu do grup spółek z tego samego państwa członkowskiego.

4 W myśl art. 3 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/435 za spółkę dominującą uważa się co najmniej każdą spółkę z jednego z państw członkowskich, która spełnia określone przesłanki wymienione w art. 2 tej dyrektywy i która posiada co najmniej 25% udziału w kapitale spółki z innego państwa członkowskiego spełniającej te same przesłanki.

5 Artykuł 4 ust. 1 i 2 wskazanej dyrektywy stanowią:

„1. Jeśli spółka dominująca, przez swój związek ze spółką zależną [jako wspólnik albo akcjonariusz swej spółki zależnej], ma udział w zyskach podzielonych [w wypłacanym zysku podzielonym], 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 [tej części] podatku dochodowego od osób prawnych, płaconego przez spółkę zależną, która odnosi się do tych zysków, oraz we właściwych przypadkach, kwotę podatku potrącanego u źródła dochodu, nałożonego [kwoty podatku zapłaconego u źródła dochodu, nałożonej] 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 zysków [zysku] 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".

Przepisy krajowe

6 Dyrektywa 90/435 została wdrożona/transponowana do prawa belgijskiego ustawą z dnia 23 października 1991 r. (*Belgisch Staatsblad* z dnia 15 listopada 1991 r., s. 25619), która zmieniła istniejący system przychodu podlegającego ostatecznie opodatkowaniu (zwany dalej „systemem PPOO") i określiła kwotę uzyskanych dywidend, które mogą zostać odliczone od podstawy opodatkowania spółki dominującej, na 95%.

7 W wyniku dokonanej w 1992 r. kompilacji, odnośne przepisy dotyczące systemu PPOO zostały zebrane w art. 202, 204 i 205 Wetboek van de inkomstenbelastingen (kodeksu podatków dochodowych), ujednoliconego na mocy dekretu królewskiego z dnia 10 kwietnia 1992 r., zatwierdzonego ustawą z dnia 12 czerwca 1992 r. (dodatek do *Belgisch Staatsblad* z dnia 30 lipca 1992 r.) (zwanego dalej „kodeksem z 1992 r.") i wprowadzonego w życie przez koninklijk besluit tot uitvoering van het WIB 92 (dekret królewski zawierający przepisy wykonawcze do kodeksu podatków dochodowych z 1992 r., *Belgisch Staatsblad* z dnia 13 września 1993 r., zwany dalej „dekretem wykonawczym do kodeksu z 1992 r.").

8 Zgodnie ze wskazanymi przepisami spółka może odliczyć od swojego dochodu 95% dywidend otrzymanych od swoich spółek zależnych w rozumieniu dyrektywy 90/435 z tytułu przychodu podlegającego ostatecznie opodatkowaniu (odliczenie to zwanej jest dalej „odliczeniem PPOO").

9 Funkcjonowanie systemu PPOO 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 okresie rozliczeniowym nadal istnieje dodatnie saldo zysków.

10 Artykuł 202 kodeksu z 1992 r. stanowi, jak następuje:

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

1° dywidendy, z wyjątkiem przychodów, 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. Przychody, o których mowa w § 1 pkt 1 […], podlegają odliczeniu wyłącznie w zakresie, w jakim w dniu ich przydzielenia lub wypłaty spółka, na rzecz której są wypłacane, posiada udział w kapitale spółki dokonującej wypłaty w wysokości co najmniej 5[%] lub gdy wartość jej inwestycji w kapitał tej spółki wynosi co najmniej 1 200 000 [EUR]”.

11 Artykuł 204 akapit pierwszy kodeksu z 1992 r. ma brzmienie następujące:

„Przychody podlegające odliczeniu na podstawie art. 202 § 1 pkt 1 […] należy doliczyć do zysku osiągniętego w danym okresie rozliczeniowym do wysokości 95[%] kwoty otrzymanej lub pobranej, która może zostać powiększona o podatki od dochodów kapitałowych rzeczywistych i fikcyjnych […]".

12 Artykuł 205 § 2 kodeksu z 1992 r. stanowi:

„Odliczenie, o którym mowa w art. 202, ograniczone jest do kwoty zysku osiągniętego w danym okresie rozliczeniowym, pozostałej po zastosowaniu art. 199, pomniejszonej o:

1° darowizny niepodlegające odliczeniu w charakterze kosztów prowadzenia działalności z wyjątkiem darowizn odliczonych od zysku zgodnie z art. 199 i 200;

[…]

8° podatki, o których mowa w art. 198 akapit 1, pkt 4, 8 i 9".

13 Artykuł 77 dekretu wykonawczego do kodeksu z 1992 r. przewiduje, że:

„Kwoty wymienione w art. 202–205 [kodeksu z] 1992 r. podlegające odliczeniu z tytułu przychodu podlegającego ostatecznie opodatkowaniu […] podlegają odliczeniu do wysokości zysku pozostałego po zastosowaniu art. 76; odliczenie to następuje z uwzględnieniem źródeł tego zysku, w pierwszej kolejności od zysku, do którego kwoty te zostały doliczone".

Postępowanie przed sądami krajowymi i pytania prejudycjalne

Sprawa C-439/07

14 Spółka KBC z siedzibą w Belgii uzyskała w roku podatkowym 2000 dywidendy z tytułu udziałów w spółkach mających siedziby w Belgii, w innych państwach członkowskich, jak również w Szwajcarii, na łączną kwotę 261 571 848,56 EUR. Zdaniem spółki KBC dywidendy o wartości 254 225 662,61 EUR spełniały przesłanki odliczenia określone w art. 202 i 203 kodeksu z 1992 r. i mogły podlegać systemowi PPOO. Na wskazaną kwotę składały się dywidendy uzyskane przez spółki zależne KBC z siedzibą w Belgii (157 024 873,74 EUR), w innych państwach członkowskich (96 887 457,38 EUR) oraz w Szwajcarii (313 331,49 EUR).

15 Spółka KBC była zdania, że zgodnie z art. 204 kodeksu z 1992 r. kwota w wysokości 241 514 379,48 EUR, odpowiadająca 95% wartości dywidend, może podlegać systemowi PPOO, wobec czego kwota ta powinna zostać odliczona od zysku tej spółki podlegającego opodatkowaniu w przedmiotowym roku podatkowym.

16 Zgodnie z art. 205 § 2 kodeksu z 1992 r. oraz art. 77 dekretu wykonawczego do kodeksu z 1992 r., odliczenie PPOO zostało ograniczone do zysku, jaki pozostał przed zastosowaniem tego odliczenia, tj. do kwoty w wysokości 156 116 633,08 EUR, od której jeszcze odliczono kwotę w wysokości 13 137 553,78 EUR odpowiadającą wydatkom niepodlegającym odliczeniu PPOO zgodnie z art. 205 § 2 pkt 1 i 8 kodeksu z 1992 r.

17 W rezultacie, z łącznej kwoty dywidend uzyskanych i mogących podlegać odliczeniu PPOO w wysokości 241 514 379,48 EUR jedynie kwota w wysokości 142 979 079,30 EUR mogła zostać odliczona od zysku spółki KBC podlegającego opodatkowaniu.

18 Uznając, iż strata podlegająca przeniesieniu, równa kwocie niepodlegającej odliczeniu w wysokości 98 535 300,18 EUR z tytułu przychodu podlegającego ostatecznie opodatkowaniu, niesłusznie nie została uznana, spółka KBC zamieściła w swej deklaracji podatkowej za rok podatkowy 2000 złożonej w dniu 28 września 2000 r. zastrzeżenie co do zgodności art. 205 § 2 kodeksu z 1992 r. oraz art. 77 dekretu wykonawczego do kodeksu z 1992 r. z przepisami dyrektywy 90/435 oraz z przepisami w przedmiocie swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej.

19 Ponieważ organy skarbowe nie zgodziły się z twierdzeniem spółki KBC, spółka ta złożyła odwołanie od decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego za rok podatkowy 2000. Odwołanie to zostało oddalone, wobec czego spółka KBC złożyła skargę do Rechtbank van Eerste Aanleg te Brussel (sądu pierwszej instancji w Brukseli).

20 W swoim zeznaniu podatkowym z dnia 27 lipca 2001 r. odnoszącym się do roku podatkowego 2001, spółka KBC również zgłosiła takie same zastrzeżenie jak to, o którym mowa w pkt 18 niniejszego postanowienia.

21 Spółka KBC zażądała w szczególności, by umożliwić jej potrącenie zysku osiągniętego w roku podatkowym 2001 ze stratą w wysokości 98 535 300,18 EUR poniesioną w trakcie poprzedniego roku podatkowego, która, jej zdaniem, powinna była podlegać przeniesieniu. Zdaniem tej spółki jej zysk za rok podatkowy 2001 podlegający opodatkowaniu został w całości pochłonięty przez podlegającą przeniesieniu stratę; spółka zażądała, by pozostała część straty w wysokości 53 219 495,46 EUR została uznana za stratę podlegającą przeniesieniu na rok podatkowy 2002.

22 Ponieważ organy podatkowe nie podzieliły tego toku rozumowania, spółka KBC złożyła odwołanie od decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego za rok podatkowy 2001. Odwołanie to zostało oddalone, wobec czego spółka KBC ponownie złożyła skargę do Rechtbank van Eerste Aanleg te Brussel.

23 Wyrokiem z dnia 25 kwietnia 2003 r. sąd ten uznał żądania spółki KBC za zasadne i stwierdził nieważność zaskarżonych decyzji podatkowych.

24 Uznając, iż spółka KBC nie poniosła straty podlegającej przeniesieniu ani w roku podatkowym 2000, ani w roku podatkowym 2001, oraz uznając, iż organy skarbowe działały zgodnie z prawem belgijskim i wspólnotowym, państwo belgijskie złożyło apelację od powyższego wyroku do Hof van Beroep te Brussel (sądu apelacyjnego w Brukseli), który postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy dyrektywę [90/435], a w szczególności jej art. 4 ust. 1 tiret pierwsze, należy interpretować w ten sposób, że niezgodna z nią jest sytuacja, w której państwo członkowskie zwalniało z opodatkowania podzielony zysk, który spółka z tego państwa członkowskiego uzyskała od własnej spółki zależnej z siedzibą w innym państwie członkowskim, inaczej aniżeli w wyniku likwidacji spółki zależnej, w ten sposób, iż najpierw wlicza ten podzielony zysk w pełnej wysokości do podstawy opodatkowania, by następnie odliczyć go od tej podstawy do wysokości 95%, przy czym to państwo członkowskie ogranicza wskazane odliczenie do wysokości zysku

osiągniętego w okresie rozliczeniowym, w którym zysk ten został podzielony (po odliczeniu pewnych, ustawowo określonych kwot) (art. 205 § 2 [kodeksu z 1992 r.] w związku z art. 77 [dekretu wykonawczego do kodeksu z 1992 r.]), ponieważ takie ograniczenie odliczenia podzielonego zysku skutkuje tym, że spółka dominująca zostaje opodatkowana z tytułu otrzymanego przez nią zysku podzielonego w późniejszym okresie rozliczeniowym, jeśli nie osiągnie żadnego zysku podlegającego opodatkowaniu albo osiągnie niewystarczający zysk podlegający opodatkowaniu w okresie rozliczeniowym, w którym otrzymała wypłaty zysku podzielonego, a co najmniej tym, że straty poniesione w okresie rozliczeniowym są potrącane z zyskiem podzielonym, który na podstawie art. 4 ust. 1 tiret pierwsze w związku z art. 4 ust. 2 tej dyrektywy musi pozostać zwolniony od opodatkowania w wysokości 95% i z tego powodu tym, że straty te, do wysokości uzyskanych przez spółkę dominującą wypłat zysku podzielonego, nie mogą zostać przeniesione na późniejszy okres rozliczeniowy?

2) Jeżeli dyrektywę [90/435] należy interpretować w ten sposób, że przepisy belgijskie są niezgodne z art. 4 ust. 1 tiret pierwsze [tej dyrektywy] w odniesieniu do wypłat zysku podzielonego, które belgijska spółka dominująca otrzymała od spółki zależnej mającej siedzibę w UE, to czy z tym przepisem dyrektywy również niezgodne będzie zastosowanie przepisów belgijskich do wypłat zysku podzielonego otrzymywanych przez belgijską spółkę dominująca od belgijskiej spółki zależnej, gdy, tak jak w niniejszym przypadku, wdrażając dyrektywę do prawa belgijskiego ustawodawca belgijski postanowił traktować czysto wewnętrzne stany faktyczne w taki sam sposób jak stany faktyczne regulowane przez dyrektywę i z tego względu dopasował prawo belgijskie do dyrektywy również dla czysto wewnętrznych stanów faktycznych?

3) Jeżeli dyrektywę [90/435] należy interpretować w ten sposób, że przepisy belgijskie są niezgodne z art. 4 ust. 1 tiret pierwsze [tej dyrektywy] w odniesieniu do wypłat zysku podzielonego, które belgijska spółka dominująca otrzymała od spółki zależnej mającej siedzibę w Unii Europejskiej, i jeżeli rozstrzygnięciem wyroku [Trybunału z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie C-28/95 Leur–Bloem, Rec. s. I-4161] zostaną objęte również podziały zysku dokonywane przez spółkę zależną, mającą siedzibę w Belgii, to czy w takim przypadku niezgodne z art. 56 ust. 1 WE jest stosowanie w Belgii spornych przepisów nadal, w niezmienionej treści, do wypłat dywidend przez spółkę zależną mającą siedzibę w państwie trzecim, jako że w takim wypadku dywidendy te są traktowane mniej korzystnie aniżeli dywidendy krajowe lub dywidendy europejskie?

4) Czy z art. 43 WE niezgodne są przepisy ustawowe państwa członkowskiego, zgodnie z którymi dla potrzeb określania wymiaru podatku od osób prawnych zwolnienie z opodatkowania wypłat zysku podzielonego, które w okresie rozliczeniowym dana spółka otrzymała od swej spółki zależnej z siedzibą w innym państwie członkowskim, jest ograniczone w tym pierwszym państwie członkowskim do wysokości zysku osiągniętego w tym okresie rozliczeniowym, w którym nastąpił podział zysku (po odliczeniu pewnych, ustawowo określonych kwot), podczas gdy całkowite zwolnienie z opodatkowania zysku podzielonego byłoby możliwe, gdyby spółka ta ustanowiła stały zakład w innym państwie członkowskim?".

Sprawa C-499/07

25 W ciągu roku podatkowego 2003 spółka BRB z siedzibą w Belgii uzyskała dywidendę od spółki mającej również siedzibę w Belgii w wysokości 445 000,00 EUR, w ramach której kwota o wartości 422 750 EUR podlegała odliczeniu w ramach systemu PPOO zgodnie z art. 204 kodeksu z 1992 r.

26 Zysk spółki BRB podlegający opodatkowaniu w roku podatkowym 2003 nie był wystarczająco wysoki, by uzyskane dywidendy można było odliczyć w całości. Spółka ta wpisała więc do swego zeznania podatkowego za wskazany rok podatkowy stratę podlegającą przeniesieniu o wartości 123 300,86 EUR, na którą składały się: strata poniesiona w danym okresie rozliczeniowym w wysokości 103 194,38 EUR, odpowiadająca wysokości dywidend, które nie mogły zostać odliczone w ramach systemu PPOO, jak również strata podlegająca przeniesieniu z roku podatkowego 2002 w wysokości 20 106,48 EUR.

27 Na mocy decyzji korygującej z dnia 20 kwietnia 2004 r. organy podatkowe odmówiły uznania straty podlegającej przeniesieniu, ponieważ system przychodów podlegających ostatecznie opodatkowaniu nigdy nie pozwala na powstawanie strat podlegających przeniesieniu. Zdaniem organów podatkowych należy je ograniczyć do dochodu uzyskanego w danym roku podatkowym, tj. do kwoty 319 555,62 EUR, pomniejszonej o wydatki, które nie zostały uznane (w wysokości 187,50 EUR). W konsekwencji należało obniżyć przychód podlegający ostatecznie opodatkowaniu do kwoty

319 368,12 EUR, zaś dochód spółki BRB podlegający opodatkowaniu wyniósł 187,50 EUR, przy czym brak było strat podlegających przeniesieniu. Spółka BRB nie zgodziła się z decyzją korygującą.

28 W zeznaniu podatkowym dotyczącym roku podatkowego 2004 spółka BRB wykazała stratę w wysokości 123 300,86 EUR, której uwzględnienia organy podatkowe odmówiły na mocy decyzji korygującej z dnia 11 lutego 2005 r. Wskazana spółka nie zgodziła się także z tą decyzją korygującą.

29 Ponieważ organy podatkowe wydały decyzje określające zobowiązania podatkowe za lata podatkowe 2003 i 2004 zgodnie z podanymi do wiadomości decyzjami korygującymi, spółka BRB wniosła od nich odwołania, które zostały oddalone przez te organy.

30 Spółka BRB złożyła więc skargę do Rechtbank van Eerste Aanleg te Brugge (sąd pierwszej instancji w Brugii), który postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy dyrektywę [90/435], a w szczególności jej art. 4 ust. 1, należy interpretować w ten sposób, iż niezgodne z nią jest zwolnienie przez państwo członkowskie podzielonego zysku, który spółka z tego państwa uzyskuje od spółki zależnej z siedzibą w innym państwie członkowskim, z wyłączeniem przypadku likwidacji spółki zależnej, poprzez początkowe wliczenie podzielonego zysku w całości do podstawy opodatkowania, a następnie jego odliczenie do wysokości 95% od podstawy opodatkowania, ograniczone jednak do zysku za rok podatkowy, w którym nastąpiło wypłacenie zysku podzielonego (po odjęciu określonych kwot przewidzianych w ustawie) (art. 205 § 2 [kodeksu z 1992 r.] w związku z art. 77 [dekretu wykonawczego do kodeksu z 1992 r.]), co oznacza, że jeśli zysk za rok podatkowy jest mniejszy od kwoty wspomnianego zysku podzielonego, nie powstaje w ogóle strata podlegająca przeniesieniu?

2) W przypadku udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi twierdzącej, czy dyrektywę [90/435], a w szczególności jej art. 4 ust. 1, należy interpretować w ten sposób, że zobowiązuje ona to państwo członkowskie do traktowania podzielonego zysku, który spółka tego państwa członkowskiego uzyskuje od swojej spółki zależnej z siedzibą w innym państwie członkowskim, tak by podlegał on w pełni odliczeniu od zysku za dany rok podatkowy, zaś wynikłej z tego straty tak, by podlegała ona w pełni przeniesieniu na kolejny rok podatkowy?

3) Na wypadek gdyby dyrektywę [90/435] należało interpretować w ten sposób, że system belgijski narusza jej art. 4 ust. 1 w odniesieniu do podzielonego zysku, który belgijska spółka dominująca otrzymuje od spółki zależnej z siedzibą w Unii Europejskiej, czy należy uznać, iż niezgodne z tym przepisem dyrektywy jest także stosowanie systemu belgijskiego w odniesieniu do podzielonego zysku, który belgijska spółka dominująca otrzymuje od belgijskiej spółki zależnej, kiedy, jak w niniejszym przypadku, belgijski ustawodawca przy wdrożeniu tej dyrektywy do prawa belgijskiego postanowił traktować sytuacje czysto wewnętrzne dokładnie tak samo jak sytuacje regulowane dyrektywą, a przepisy belgijskie dostosował do tej dyrektywy także w odniesieniu do sytuacji czysto wewnętrznych?

4) Czy niezgodne z art. 43 traktatu WE są przepisy ustawowe państwa członkowskiego, według których w ramach podatku dochodowego od osób prawnych zwolnienie podzielonego zysku, który spółka uzyskuje w roku podatkowym od spółki zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, jest ograniczone w pierwszym z wymienionych państw członkowskich do wysokości zysku w tym roku podatkowym, w którym nastąpił podział zysku (po odjęciu określonych kwot przewidzianych w ustawie), podczas gdy pełne zwolnienie podzielonego zysku byłoby możliwe, gdyby spółka ta utworzyła stały zakład w innym państwie członkowskim?".

31 Na mocy postanowienia prezesa Trybunału z dnia 15 kwietnia 2008 r. sprawy C-439/07 i C-499/07 zostały połączone dla potrzeb procedury ustnej, jak również dla potrzeb wydania wyroku.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

32 W myśl art. 104 § 3 akapit pierwszy regulaminu w wypadku, gdy pytanie przedłożone w trybie prejudycjalnym jest identyczne z pytaniem, w przedmiocie którego Trybunał już orzekał, lub jeżeli odpowiedź na takie pytanie można w sposób jednoznaczny wywieść z orzecznictwa, Trybunał może w każdym czasie, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, orzec postanowieniem z uzasadnieniem.

W przedmiocie art. 4 ust. 1 dyrektywy 90/435

W przedmiocie pytania pierwszego w obu sprawach

33 W pierwszym pytaniu w obu sprawach sądy krajowe zmierzają zasadniczo do ustalenia, czy przepis art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435 należy rozumieć w ten sposób, iż niezgodne z nim są przepisy państwa członkowskiego, które dla potrzeb zwolnienia z opodatkowania dywidend otrzymywanych przez spółkę dominującą z siedzibą w tym państwie od spółki zależnej z siedzibą w innym państwie członkowskim stanowią, iż wskazane dywidendy podlegają włączeniu do podstawy opodatkowania spółki dominującej, aby następnie zostać od tej podstawy odliczone do wysokości 95%, w zakresie, w jakim w przedmiotowym okresie rozliczeniowym, po dokonaniu odliczenia pozostałych zwolnionych z opodatkowania zysków, istnieje nadal pozytywne saldo zysków, i które mają skutek tego rodzaju, iż:

— spółka dominująca podlega opodatkowaniu w późniejszym okresie rozliczeniowym z tytułu otrzymanego zysku podzielonego w sytuacji, gdy w danym okresie rozliczeniowym, w którym nastąpił wskazany podział zysku, nie uzyskała ona zysku podlegającego opodatkowaniu albo gdy uzyskała ona zysk podlegający opodatkowaniu w niewystarczającej wysokości (sprawa C-439/07),

lub że:

— straty poniesione w tym okresie rozliczeniowym są pokrywane z zysku podzielonego i nie mogą zostać przeniesione na późniejszy okres rozliczeniowy do wartości zysku podzielonego (sprawy C-439/07 i C-499/07).

34 Pytanie to jest w istocie analogiczne do pytania, z którym zwrócono się do Trybunału w sprawie C-138/07 Cobelfret, w której wyrok został wydany w dniu 12 lutego 2009 r., Zb.Orz. I-731. Co więcej, spory przed sądami krajowymi w sprawach obecnie rozpatrywanych oraz spór przed sądami krajowymi w sprawie, w której wydano wyrok Cobelfret, dotyczą zastosowania tych samych przepisów krajowych. Z tego względu odpowiedź udzielona przez Trybunał w tym ostatnim wyroku może zostać w całości zastosowana w celu udzielenia odpowiedzi na pierwsze pytanie zadane w obu sprawach przez sądy krajowe.

35 We wskazanym wyżej wyroku w sprawie Cobelfret Trybunał orzekł, iż art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435 należy rozumieć w ten sposób, iż niezgodne z nim są przepisy państwa członkowskiego, wedle których dywidendy otrzymane przez spółkę dominującą wliczane są do jej postawy opodatkowania, aby następnie zostać od niej odliczone do wysokości 95%, o ile po odliczeniu innych zwolnionych zysków w danym okresie rozliczeniowym nadal istnieje dodatnie saldo zysków.

36 Trybunał na wstępie podkreślił, że po pierwsze, obowiązek państwa członkowskiego, które wybrało system przewidziany w art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435, polegający na powstrzymaniu się od opodatkowania zysków, które spółka dominująca otrzymuje jako wspólnik lub akcjonariusz od swojej spółki zależnej, nie jest uzależniony od żadnego warunku i wyrażony został z jedynym tylko zastrzeżeniem ust. 2 i 3 tego artykułu oraz z zastrzeżeniem przewidzianym w art. 1 ust. 2 tej dyrektywy oraz, po drugie, że w szczególności w art. 4 ust. 1 tiret pierwsze nie został przewidziany żaden warunek dotyczący istnienia innych podlegających opodatkowaniu zysków dla zwolnienia dywidend otrzymanych przez spółkę dominującą (ww. wyrok w sprawie Cobelfret, pkt 33 i 34).

37 Trybunał uznał też, iż system, zgodnie z którym dywidendy otrzymane przez spółkę dominującą są wliczane do jej podstawy opodatkowania, a następnie kwota odpowiadająca 95% tych dywidend jest odliczana od tej podstawy tylko w zakresie, w jakim spółka dominująca osiągnęła zysk podlegający opodatkowaniu, skutkuje tym, iż korzyść ta może jej w pełni przysługiwać jedynie pod warunkiem, że nie osiągnęła w odniesieniu do innych podlegających opodatkowaniu przychodów ujemnego wyniku za ten sam okres (ww. wyrok w sprawie Cobelfret, pkt 35).

38 Tak więc państwa członkowskie nie mogą jednostronnie wprowadzać restrykcyjnych środków, takich jak wymóg istnienia zysków podlegających opodatkowaniu po stronie spółki dominującej, uzależniając w ten sposób możliwość przyznania korzyści przewidzianych przez dyrektywę 90/435 od spełnienia określonych warunków (ww. wyrok w sprawie Cobelfret, pkt 36).

39 Po drugie, Trybunał podniósł, że z uwagi na to, iż z przedstawionych mu akt wynika zasadniczo, iż belgijskie przepisy podatkowe dopuszczają przenoszenie strat na kolejne lata podatkowe, obniżenie strat spółki dominującej, mogących podlegać takiemu przeniesieniu, do wysokości otrzymanych dywidend ma skutek dla podstawy opodatkowania tej spółki w roku podatkowym następującym po roku, w którym spółka otrzymała dywidendy, bowiem w wyniku obniżenia nadających się do przeniesienia strat ta podstawa opodatkowania zostaje powiększona (ww. wyrok w sprawie Cobelfret, pkt 39).

40 Trybunał w konsekwencji orzekł, że nawet jeżeli dywidendy otrzymane przez spółkę dominującą nie zostaną opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych w roku podatkowym, w którym zostały wypłacone, wskazane obniżenie strat spółki dominującej może skutkować tym, że owa spółka dominująca zostanie w sposób pośredni opodatkowana od tych dywidend w kolejnych latach podatkowych, kiedy to wynik finansowy spółki będzie dodatni, oraz że tego rodzaju skutek w postaci ograniczenia odliczenia PPOO nie jest zgodny ani z brzmieniem, ani z celami, ani też z systematyką dyrektywy 90/435 (ww. wyrok w sprawie Cobelfret, pkt 40 i 41).

41 Trybunał wpierw stwierdził, iż z zastosowania w art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435 wyrażenia „powstrzymuje się od opodatkowania" w miejsce czasownika „zwalnia" nie można wnioskować, iż przepis ten dopuszcza tego rodzaju skutek ograniczenia odliczenia PPOO dla strat spółki dominującej, ponieważ brak jest w systematyce lub w celach tej dyrektywy czegokolwiek, co pozwalałoby wnosić o istnieniu istotnej różnicy pomiędzy faktem „powstrzymania się od opodatkowania" a „zwolnieniem" zysków otrzymanych przez spółkę dominującą, tym bardziej że Trybunał posługiwał się terminem „zwolnienie" zamiennie z terminem obowiązek „powstrzymania się od opodatkowania" w rozumieniu art. 4 ust. 1 (ww. wyrok w sprawie Cobelfret, pkt 42 i 43).

42 Stwierdziwszy następnie, że jeżeli spółka dominująca nie osiągnęła innych zysków podlegających opodatkowaniu w okresie, za który otrzymane zostały dywidendy, system PPOO nie pozwala na całkowite osiągnięcie celu w postaci zapobiegania podwójnemu gospodarczemu opodatkowaniu, przewidzianemu w art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435, Trybunał orzekł, że nawet jeżeli poprzez stosowanie tego systemu do dywidend wypłacanych zarówno przez spółki zależne mające siedzibę na jego terytorium, jak i przez spółki mające siedziby w innych państwach członkowskich, Królestwo Belgii zmierza do wyeliminowania wszelkiego rodzaju niedogodności z punktu widzenia współpracy pomiędzy spółkami z różnych państw członkowskich w porównaniu ze współpracą pomiędzy spółkami z tego samego państwa członkowskiego, to jednak nie uzasadnia to stosowania systemu, który nie jest zgodny z systemem zapobiegania podwójnemu gospodarczemu opodatkowaniu przewidzianemu we wspomnianym przepisie art. 4 ust. 1 tiret pierwsze (ww. wyrok w sprawie Cobelfret, pkt 45 i 46).

43 Odnosząc się na koniec do argumentu, wedle którego ograniczenie odliczania PPOO wywołuje co najmniej taki sam skutek jak system zaliczenia przewidziany w art. 4 ust. 1 tiret drugie dyrektywy 90/435, oraz że nic nie wskazuje na to, by system, o którym mowa w tiret pierwszym tego samego ust. 1, miał wywoływać korzystniejsze skutki niż system, o którym mowa w tiret drugim, Trybunał przypomniał, po pierwsze, że wybór pomiędzy systemem zwolnienia a systemem zaliczenia niekoniecznie prowadzi do tego samego rezultatu po stronie spółki otrzymującej dywidendy oraz, po drugie, że państwo członkowskie, które przy wdrażaniu dyrektywy wybrało jeden z przewidzianych przez nią alternatywnych systemów, nie może powoływać się na skutki lub ograniczenia, które mogłyby wynikać z wprowadzenia w życie tego drugiego systemu (ww. wyrok w sprawie Cobelfret, pkt 48 i 50).

44 W konsekwencji, zważywszy na powyższe rozważania, na pierwsze pytanie w sprawach C-439 i C-499/07 należy udzielić odpowiedzi, iż przepis art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435 należy interpretować w ten sposób, iż niezgodne z nim są przepisy państwa członkowskiego, które w celu zwolnienia dywidend otrzymywanych przez spółkę dominującą mającą siedzibę w tym państwie od spółki zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim stanowią, iż wskazane dywidendy podlegają włączeniu do podstawy opodatkowania spółki dominującej, aby następnie zostać odliczone od tej podstawy do wysokości 95% w zakresie, w jakim po odliczeniu innych zwolnionych zysków w danym okresie rozliczeniowym istnieje dodatnie saldo zysków, i które skutkują tym, że:

— spółka dominująca podlega opodatkowaniu w późniejszym okresie rozliczeniowym z tytułu otrzymanego zysku podzielonego w sytuacji, gdy w danym okresie rozliczeniowym, w którym nastąpił wskazany podział zysku, nie uzyskała ona zysku podlegającego opodatkowaniu albo gdy uzyskała ona zysk podlegający opodatkowaniu w niewystarczającej wysokości,

lub że:

— straty poniesione w tym okresie rozliczeniowym są pokrywane z zysku podzielonego i nie mogą zostać przeniesione na późniejszy okres rozliczeniowy do wartości zysku podzielonego.

W przedmiocie pytania drugiego w sprawie C-499/07

45 Zwracając się z drugim pytaniem prejudycjalnym przedłożonym w sprawie C-499/07, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy przepis art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435 należy interpretować w ten sposób, iż państwo członkowskie musi koniecznie pozwolić, by podzielone zyski wypłacane na rzecz spółki dominującej

mającej siedzibę w tym państwie członkowskim przez jej spółkę zależną mającą siedzibę w innym państwie członkowskim podlegały w całości odliczeniu od wysokości zysku spółki dominującej osiągniętego w danym roku podatkowym oraz by strata stąd wynikająca mogła podlegać przeniesieniu na późniejszy rok podatkowy.

46 Należy przypomnieć, że każdemu państwu członkowskiemu przysługuje kompetencja do zorganizowania, z poszanowaniem prawa wspólnotowego, własnego systemu opodatkowania dzielonych zysków i do określenia w jego ramach podstawy opodatkowania, jak również stawki podatkowej, które znajdują zastosowanie do wspólników lub akcjonariuszy otrzymujących zyski (zob. podobnie wyroki z dnia 12 grudnia 2006 r.: w sprawie C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11673, pkt 50; w sprawie C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11753, pkt 47; a także z dnia 20 maja 2008 r. w sprawie C-194/06 Orange European Smallcap Fund, Zb.Orz. s. I-3747, pkt 30).

47 Jeśli chodzi o podział zysku, który objęty jest zakresem zastosowania dyrektywy 90/435, to art. 4 ust. 1 tej dyrektywy stanowi, że w przypadku gdy spółka dominująca uczestniczy, jako wspólnik lub akcjonariusz spółki zależnej, w podziale zysku tej ostatniej, państwo członkowskie, w którym siedzibę ma spółka dominująca, albo powstrzymuje się od opodatkowania tego zysku, albo też upoważnia tę spółkę dominującą do odliczenia od kwoty podatku należnego tej części podatku płaconego przez spółkę zależną, która odnosi się do tego zysku, 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 (wyrok z dnia 3 kwietnia 2008 r. w sprawie C-27/07 Banque Fédérative du Crédit Mutuel, Zb.Orz. s. I-2067, pkt 25; ww. wyrok w sprawie Cobelfret, pkt 30), explicite pozostawiając państwom członkowskim wybór między systemem zwolnienia a systemem zaliczenia (zob. ww. wyroki w sprawach: Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 44; Cobelfret, pkt 31).

48 Artykuł 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435 jest przepisem o charakterze bezwarunkowym i wystarczająco precyzyjnym, aby można się było na niego powoływać przed sądami krajowymi (ww. wyrok w sprawie Cobelfret, pkt 65), przy czym nie określa on jednak sposobu, w jakim państwa członkowskie, które wybrały system zwolnienia, mają system ten wprowadzić w życie.

49 Zgodnie z samym brzmieniem przepisu art. 249 akapit trzeci WE państwom członkowskim przysługuje bowiem swoboda wyboru sposobu i środków wprowadzania w życie dyrektyw, co pozwala w większym stopniu zagwarantować osiągnięcie celów wyznaczonych przez te dyrektywy (zob. podobnie wyroki: z dnia 16 czerwca 2005 r. w sprawie C-456/03 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-5335, pkt 51; z dnia 5 lipca 2007 r. w sprawie C-321/05 Kofoed, Zb.Orz. s. I-5795, pkt 43; z dnia 8 maja 2008 r. w sprawie C-491/06 Danske Svineproducenter, Zb.Orz. s. I-3339, pkt 27).

50 W konsekwencji państwom członkowskim przysługuje, z uwzględnieniem potrzeb ich wewnętrznego porządku prawnego, prawo do określenia sposobu, w jaki osiągnięty zostanie skutek nakazany przez art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435 (zob. analogicznie, w odniesieniu do art. 3 ust. 2 dyrektywy 90/435, wyrok z dnia 17 października 1996 r. w sprawach połączonych C-283/94, C-291/94 i C-292/94 Denkavit i in., Rec. s. I-5063, pkt 33).

51 Ponadto, zgodnie z art. 4 ust. 2 dyrektywy 90/435, każde państwo członkowskie zachowuje możliwość ustalenia, że koszty odnoszące się do udziału w spółce zależnej nie mogą zostać odliczone od podlegającego opodatkowaniu zysku spółki dominującej, przy czym zostało sprecyzowane, że jeśli w takim przypadku koszty zarządzania związane ze wskazanym udziałem są ustalone według stawki ryczałtowej, to ustalona kwota ryczałtowa nie może przekraczać 5% zysków dzielonego przez spółkę zależną (ww. wyrok w sprawie Banque Fédérative du Crédit Mutuel, pkt 28).

52 Należy również wskazać, że art. 4 ust. 2 dyrektywy 90/435 zezwala państwom członkowskim na ustalenie kosztów zarządu niepodlegających odliczeniu według stawki ryczałtowej nieprzekraczającej 5% zysku podzielonego przez spółkę zależną, nie czyniąc przy tym rozróżnienia pomiędzy sytuacją, w której to państwo członkowskie wybrało system zwolnienia, a sytuacją, w której państwo członkowskie wybrało system zaliczenia (ww. wyrok w sprawie Banque Fédérative du Crédit Mutuel, pkt 45).

53 W konsekwencji na drugie pytanie przedłożone w sprawie C-499/07 należy udzielić odpowiedzi, iż przepis art. 4 ust. 1 tiret pierwsze w związku z art. 4 ust. 2 dyrektywy 90/435 należy interpretować w ten sposób, iż nie wynika z niego obowiązek państw członkowskich, by koniecznie zezwolić na odliczenie w całości zysków podzielonych, które zostały wypłacone na rzecz spółki dominującej z siedzibą w tym państwie przez jej spółkę zależną z siedzibą w innym państwie członkowskim, od zysków osiągniętych przez spółkę dominującą w danym okresie rozliczeniowym, ani obowiązek zezwolenia na przeniesienie wynikającej stąd straty na następny rok podatkowy. Do państw członkowskich należy ustalenie zasad, według których zostanie osiągnięty skutek określony w art. 4 ust. 1 tiret pierwsze wskazanej dyrektywy, przy uwzględnieniu zarówno potrzeb ich wewnętrznego porządku prawnego, jak i możliwości przewidzianej w art. 4 ust. 2 dyrektywy 90/435.

54 Tym niemniej, w wypadku gdy państwo członkowskie wybrało system zwolnienia, przewidziany w art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435, oraz gdy przepisy wskazanego państwa członkowskiego zezwalają, co do zasady, na przeniesienie strat na kolejne lata podatkowe, niezgodne ze wskazanym przepisem byłyby przepisy krajowe, których skutkiem byłoby ograniczenie strat spółki dominującej mogących podlegać przeniesieniu aż do wysokości otrzymanych dywidend.

W przedmiocie pytania drugiego w sprawie C-439/07 i pytania trzeciego w sprawie C-499/07

55 Zwracając się z drugim pytaniem zadanym w sprawie C-439/07, jak również z trzecim pytaniem zadanym w sprawie C-499/07, sądy krajowe zmierzają w istocie do ustalenia, czy w wypadku gdy ustawodawca krajowy, wdrażając dyrektywę 90/435, postanowił traktować w ten sam sposób sytuacje czysto wewnętrzne oraz sytuacje, do których odnosi się ta dyrektywa, art. 4 ust. 1 tiret pierwsze wskazanej dyrektywy należy rozumieć w ten sposób, iż niezgodne z nim jest stosowanie przepisów takich jak te, których dotyczy spór przed sądem krajowym, do wskazanych sytuacji wewnętrznych.

56 Tak jak to wynika z jej art. 1, dyrektywa 90/435 dotyczy podziału zysku, który spółki z jednego państwa członkowskiego otrzymują od swoich spółek zależnych z siedzibą w innym państwie członkowskim. Ponadto art. 2 tejże dyrektywy definiuje jej zakres zastosowania w zależności od rodzajów spółek wymienionych w załączniku do tej dyrektywy, podczas gdy jej art. 3 ust. 1 przewiduje minimalny udział, począwszy od którego jedna spółka może zostać uznana za spółkę dominująca, a druga za jej spółkę zależną w rozumieniu tej dyrektywy (ww. wyrok w sprawie Cobelfret, pkt 20).

57 W konsekwencji art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435 nie odnosi się do wypadków, w których nie zostały spełnione wskazane wyżej warunki, a w szczególności do sytuacji, gdy siedziba spółki wypłacającej dywidendy znajduje się w tym samym państwie członkowskim, co siedziba spółki pobierającej dywidendy. Zastosowanie przepisów krajowych do tego rodzaju sytuacji czysto wewnętrznych nie jest więc sprzeczne per se ze wskazanym przepisem.

58 Jak wskazują sądy, które przedłożyły pytania prejudycjalne, wdrażając dyrektywę 90/435 ustawodawca belgijski postanowił, że sytuacje czysto wewnętrzne traktowane będą w taki sam sposób, jak sytuacje podlegające przepisom dyrektywy.

59 Z orzecznictwa Trybunału wynika tymczasem, iż w wypadku gdy przepisy krajowe przewidują zastosowanie rozwiązań pochodzących z prawa wspólnotowego także do sytuacji czysto wewnętrznych, ustalenie dokładnego znaczenia takiego odesłania do prawa wspólnotowego należy wyłącznie do sądu krajowego, w ramach przewidzianego przez art. 234 WE podziału funkcji orzeczniczych pomiędzy sądy krajowe a Trybunał, podczas gdy właściwość Trybunału ograniczona jest do badania jedynie przepisów tego prawa (wyroki: z dnia 18 października 1990 r. w sprawach połączonych C-297/88 i C-197/89 Dzodzi, Rec. s. I-3763, pkt 41,42; z dnia 25 czerwca 1992 r. w sprawie C-88/91 Federconsorzi, Rec. s. I-4035, pkt 10; a także ww. wyrok w sprawie Leur–Bloem, pkt 32, 33). W istocie, uwzględnienie ograniczeń, jakie ustawodawca krajowy mógł nałożyć na stosowanie prawa wspólnotowego do sytuacji czysto wewnętrznych, należy do zakresu prawa wewnętrznego, a tym samym do wyłącznej kompetencji sądów danego państwa członkowskiego (ww. wyrok w sprawie Dzodzi, pkt 42; wyrok z dnia

12 listopada 1992 r. w sprawie C-73/89 Fournier, Rec. s. I-5621, pkt 23; ww. wyrok w sprawie Leur–Bloem, pkt 33; wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-48/07 Les Vergers du Vieux Tauves, Zb.Orz s. I-10627, pkt 27).

60 Mając powyższe na względzie, na pytanie drugie zadane w sprawie C-439/07 oraz na pytanie trzecie zadane w sprawie C-499/07 należy udzielić odpowiedzi, iż w wypadku gdy przepisy krajowe przewidują zastosowanie rozwiązań pochodzących z prawa wspólnotowego także do sytuacji czysto wewnętrznych, ustalenie dokładnego znaczenia takiego odesłania do prawa wspólnotowego należy wyłącznie do sądu krajowego, w ramach przewidzianego przez art. 234 WE podziału funkcji orzeczniczych pomiędzy sądy krajowe a Trybunał, zaś uwzględnienie ograniczeń, jakie ustawodawca krajowy mógł nałożyć na zastosowanie tego prawa do sytuacji czysto wewnętrznych, należy do zakresu prawa danego państwa członkowskiego, a zatem, w konsekwencji, do wyłącznej kompetencji jego sądów.

W przedmiocie art. 56 WE (trzecie pytanie w sprawie C-439/07)

61 Zwracając się z trzecim pytaniem zadanym w sprawie C-439/07 sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy w wypadku, gdyby zastosowanie przepisów krajowych, takich jakie mają zastosowanie w toczącej się przed nim sprawie, do sytuacji, w których spółki dominujące oraz spółki zależne mają siedzibę w różnych państwach członkowskich, jak również do sytuacji, w których spółki te mają siedzibę w tym samym państwie członkowskim, było niezgodne z przepisem art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435, to czy niezgodne z art. 56 ust. 1 WE byłoby również zastosowanie wskazanych przepisów krajowych do dywidend wypłacanych przez spółki zależne mające siedziby w państwach trzecich.

62 Tak jak przypomniano w pkt 20 ww. wyroku w sprawie Cobelfret oraz w pkt 56 niniejszego postanowienia, z art. 1 dyrektywy 90/435 wynika, iż dyrektywa ta dotyczy podziału zysku, który spółki z jednego państwa członkowskiego otrzymują od swoich spółek zależnych z siedzibą w innych państwach członkowskich.

63 W konsekwencji art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435 nie obejmuje wypadków, w których nie zostały spełnione wskazane wyżej warunki, a w szczególności nie obejmuje wypadku, gdy siedziba spółki wypłacającej dywidendy znajduje się w tym samym państwie członkowskim co siedziba spółki pobierającej dywidendy (zob. pkt 57 niniejszego postanowienia), ani też nie obejmuje wypadku, gdy spółka wypłacająca dywidendy ma siedzibę w państwie trzecim.

64 Należy ponadto przypomnieć, że do środków zakazanych przez art. 56 ust. 1 WE zaliczają się, jako ograniczenia w przepływie kapitału, środki mogące zniechęcać osoby niemające miejsca zamieszkania ani siedziby w danym państwie do dokonania inwestycji w tym państwie członkowskim lub które mogą zniechęcić osoby mające miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym państwie członkowskim do dokonywania inwestycji w innych państwach (wyroki: z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-513/03 van Hilten–van der Heijden, Zb.Orz. s. I-1957, pkt 44; z dnia 25 stycznia 2007 r. w sprawie C-370/05 Festersen, Zb.Orz. s. I-1129, pkt 24; z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-101/05 A, Zb.Orz. s. I-11531, pkt 40; a także postanowienie z dnia 23 kwietnia 2008 r. w sprawie C-201/05 Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, Zb.Orz. s. I-2875, pkt 53).

65 Artykuł 56 ust. 1 WE wprowadził liberalizację przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi oraz pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi. W tym celu w ramach przepisów rozdziału traktatu WE zatytułowanego „Kapitał i płatności" stanowi on, że zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi (wyrok z dnia 14 grudnia 1995 r. w połączonych sprawach C-163/94, C-165/94 i C-250/94 Sanz de Lera i in., Rec. s. I-4821, pkt 19; ww. wyrok w sprawie van Hilten–van der Heijden, pkt 37; ww. wyrok w sprawie A, pkt 20, a także ww. postanowienie w sprawie Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, pkt 90).

66 Trybunał orzekł już ponadto, że w odniesieniu do przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi przed sądami krajowymi można powoływać się na art. 56 ust. 1 WE, w związku z art. 57 WE i 58 WE, ze skutkiem w postaci niezastosowania przez sąd sprzecznych z nim przepisów krajowych, niezależnie od kategorii przepływu kapitału, jakiej dotyczy dana sprawa (ww. wyrok w sprawie A, pkt 27; a także ww. postanowienie w sprawie Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, pkt 91).

67 Jeżeli wskutek zastosowania przepisów krajowych dywidendy pochodzące od spółki mającej siedzibę w państwie trzecim traktowane są w sposób mniej korzystny niż dywidendy pochodzące ze spółki z siedzibą w Belgii, zadaniem sądu krajowego jest wstępne zbadanie, czy art. 56 WE ma w takim wypadku zastosowanie.

68 Należy w tym względzie przypomnieć, że w celu ustalenia, czy przepisy krajowe objęte są zakresem określonej swobody, to z ustalonego już orzecznictwa wynika, że należy wziąć pod uwagę przedmiot danego ustawodawstwa (zob. wyrok z dnia 24 maja 2007 r. w sprawie C-157/05 Holböck, Zb.Orz., s. I-4051, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

69 Trybunał orzekł także, iż przepisy krajowe, których zastosowanie nie zależy od ilości udziałów lub akcji spółki wypłacającej dywidendy, jakie posiada spółka otrzymująca te dywidendy, mogą być objęte zakresem zarówno art. 43 WE dotyczącego swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, jak i art. 56 WE dotyczącego swobodnego przepływu kapitału (zob. podobnie: ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 36; wyrok z dnia 26 czerwca 2008 r. w sprawie C-284/06 Burda, Zb.Orz. s. I-4571, pkt 71).

70 Tym niemniej, w zakresie udziału, który zapewnia jego posiadaczowi niewątpliwy wpływ na decyzje danej spółki i umożliwia mu określanie jej działalności, zastosowanie znajdą przepisy traktatu dotyczące swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej. (zob. ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 81).

71 Do sądu krajowego należy w konsekwencji ustalenie, czy może znaleźć zastosowanie art. 56 WE, biorąc pod uwagę przedmiot regulacji przepisów krajowych oraz stan faktyczny rozpatrywanej przezeń sprawy. W odpowiednim wypadku obowiązkiem sądu krajowego będzie zbadanie, czy niezgodne z przepisem wskazanego artykułu jest

odmienne traktowanie dywidend pochodzących od spółek zależnych mających siedzibę w państwie trzecim od dywidend pochodzących ze spółek mających siedzibę w Belgii.

72 W tym celu należy przypomnieć, iż po pierwsze, z orzecznictwa Trybunału wynika, że zakres, w jakim państwa członkowskie są uprawnione do stosowania pewnych przepisów ograniczających przepływ kapitału, nie może zostać określony bez uwzględnienia okoliczności, że przepływ kapitału do lub z państw trzecich odbywa się w innym kontekście prawnym niż przepływ następujący w obrębie Wspólnoty Europejskiej. Tak więc, z uwagi na stopień integracji systemów prawnych między państwami członkowskimi Wspólnoty, w szczególności z uwagi na istnienie wspólnotowych przepisów prawnych dotyczących współpracy między krajowymi organami podatkowymi, takich jak przepisy dyrektywy Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. L 336, s. 15), opodatkowanie przez państwo członkowskie działalności gospodarczej o charakterze ponadgranicznym prowadzonej w ramach Wspólnoty nie zawsze jest porównywalne do opodatkowania działalności gospodarczej obejmującej relacje między państwami członkowskimi i państwami trzecimi (ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 170; ww. postanowienie w sprawie Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, pkt 92).

73 Po drugie, nie można również wykluczyć, że państwo członkowskie wykaże, iż ograniczenie w przepływie kapitału do lub z państw trzecich jest uzasadnione przez określoną okoliczność w danej sytuacji, mimo że okoliczność ta nie może stanowić dopuszczalnego uzasadnienia dla ograniczenia przepływu kapitału między państwami członkowskimi (ww. wyrok w sprawie A, pkt 36, 37, a także ww. postanowienie w sprawie Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, pkt 93).

74 Mając na względzie powyższe rozważania, na pytanie trzecie zadane w sprawie C-439/07 należy udzielić odpowiedzi, iż w wypadku gdy na mocy przepisów krajowych danego państwa członkowskiego dywidendy pochodzące ze spółki mającej siedzibę w państwie trzecim traktowane są w sposób mniej korzystny od dywidend pochodzących od spółki mającej siedzibę w tym państwie członkowskim, obowiązkiem sądu krajowego jest zbadanie, czy znajduje zastosowanie art. 56 WE, z uwzględnieniem

przedmiotu regulacji przepisów krajowych oraz stanu faktycznego w rozpatrywanej sprawie, a w odpowiednim wypadku ustalenie, czy wskazane odmienne traktowanie jest niezgodne z przepisem tego artykułu.

W przedmiocie art. 43 WE (czwarte pytanie w sprawach C-439/07 i C-499/07)

75 Zwracając się z czwartym pytaniem zadanym w sprawach C-439/07 i C-499/07 sądy krajowe zmierzają w istocie do ustalenia, czy niezgodne z art. 43 WE są przepisy ustawowe państwa członkowskiego, takie jak te, które znajdują zastosowanie w toczących się przed nimi sprawach, zgodnie z którymi spółka dominująca mająca siedzibę w jednym państwie członkowskim, która pobiera zyski dzielone przez swoją spółkę zależną mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, może odliczyć te zyski od swoich przychodów podlegających opodatkowaniu jedynie do wysokości zysku osiągniętego w tym okresie rozliczeniowym, w którym zysk spółki zależnej został rozdzielony, podczas gdy zysk ten mógłby zostać zwolniony z opodatkowania w całości, gdyby spółka dominująca ustanowił w tym drugim państwie członkowskim stały zakład.

76 Zgodnie z ustalonym orzecznictwem, swoboda podejmowania i wykonywania przez podmioty pochodzące z państw członkowskich działalności gospodarczej na terytorium innych państw członkowskich obejmuje podejmowanie i wykonywanie działalności na własny rachunek oraz zakładanie i prowadzenie przedsiębiorstw na warunkach określonych w przepisach państwa przyjmującego dla jego własnych podmiotów. Zniesienie ograniczeń w swobodzie podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej dotyczy także ograniczeń w zakładaniu agencji, oddziałów i spółek zależnych przez podmioty z jednego państwa członkowskiego prowadzące działalność gospodarczą na terytorium innego państwa członkowskiego (zob. w szczególności wyroki: z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie 270/83 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. 273, pkt 13; z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie C-311/97 Royal Bank of Scotland, Rec. s. I-2651, pkt 22; z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-253/03 CLT–UFA, Zb.Orz. s. I-1831, pkt 13).

77 Gdy chodzi o traktowanie w państwie członkowskim, na terenie którego dany podmiot korzysta ze wskazanej swobody, Trybunał orzekł, że skoro art. 43 akapit pierwszy zdanie drugie WE w sposób wyraźny pozostawia przedsiębiorcom swobodę wyboru formy

prawnej, w jakiej zamierzają wykonywać działalność w innym państwie członkowskim, to nie należy ograniczać tego wyboru poprzez dyskryminujące przepisy podatkowe (zob. ww. wyroki: w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 22; w sprawie CLT-UFA, pkt 14; z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-231/05 Oy AA, Zb.Orz. s. I-6373, pkt 40).

78 Swoboda wyboru formy prawnej właściwej dla działalności wykonywanej w innym państwie członkowskim służy między innymi temu, by umożliwić spółkom z siedzibą w jednym z państw członkowskich otwarcie oddziału w innym państwie członkowskim i wykonywanie tam swej działalności na takich samych warunkach, jak w przypadku spółek zależnych (ww. wyrok w sprawie CLT–UFA, pkt 15).

79 Z ustalonego orzecznictwa wynika też, że nawet jeśli, zgodnie z ich brzmieniem, postanowienia traktatu WE dotyczące swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej mają na celu zapewnienie korzyści w postaci krajowego traktowania w przyjmującym państwie członkowskim, to jednak niezgodna z nimi jest sytuacja, w której państwo członkowskie pochodzenia ogranicza podejmowanie działalności w innym państwie członkowskim przez swojego obywatela lub przez spółkę utworzoną zgodnie z jego przepisami (zob. w szczególności wyroki: z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, Rec. s. I-4695, pkt 21; z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. s. I-7995, pkt 42; z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawie C-298/05 Columbus Container Services, Zb.Orz. s. I-10451, pkt 33; a także z dnia 15 maja 2008 r. w sprawie C-414/06 Lidl Belgium, C-414/06, Zb.Orz. s. I-3601, pkt 19).

80 Ponadto, w odniesieniu do obowiązków państwa członkowskiego, z którego pochodzą podmioty korzystające z omawianej swobody, Trybunał orzekł, że przysługująca państwom członkowskim, na obecnym etapie rozwoju prawa wspólnotowego, autonomia w sprawach podatkowych oznacza, że przysługuje im swoboda w określaniu warunków i poziomu opodatkowania różnych form prawnych, przy użyciu których spółki krajowe działają za granicą, z zastrzeżeniem traktowania ich w sposób niedyskryminacyjny w stosunku do porównywalnych przedsiębiorstw krajowych (ww. wyrok w sprawie Columbus Container Services, pkt 51, 53).

81 Tymczasem, w odniesieniu do spraw przed sądami krajowymi, w żaden sposób nie wynika z akt przekazanych Trybunałowi przez te sądy, by spółka dominująca mająca siedzibę w Belgii była traktowana w sposób mniej korzystny w sytuacji, gdy otrzymuje zyski dzielone przez spółkę zależną mającą siedzibę w innym państwie członkowskim w porównaniu z sytuacją, gdy otrzymuje takie zyski dzielone przez porównywalną spółkę zależną, która ma także siedzibę w Belgii. Na tej samej zasadzie nie zostało wskazane, by taka spółka dominująca poddana była traktowaniu mniej korzystnemu, gdy uzyskuje ona przychód od stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim w porównaniu z sytuacją, gdy otrzymuje dochody od porównywalnego stałego zakładu położonego w Belgii.

82 W konsekwencji na czwarte pytanie zadane w sprawach C-439/07 oraz C-499/07 należy udzielić odpowiedzi, iż przepisy państwa członkowskiego, które przewidują, iż spółka dominująca z siedzibą w jednym państwie członkowskim, która uzyskuje zysk rozdzielany przez jej spółkę zależną z siedzibą w innym państwie członkowskim, może odliczyć ten zysk od swojego przychodu podlegającego opodatkowaniu tylko do wysokości zysku osiągniętego w okresie rozliczeniowym, w którym zysk został rozdzielony, podczas gdy ten ostatni może zostać w całości zwolniony z opodatkowania w wypadku, gdyby spółka ta ustanowiła stały zakład w tym drugim państwie członkowskim, pod warunkiem, że zysk pochodzący od podmiotu ustanowionego w innym państwie członkowskim nie jest traktowany w sposób dyskryminujący w porównaniu do tego, w jaki traktowany jest zysk pochodzący z porównywalnych krajowych podmiotów, są zgodne z art. 43 WE.

W przedmiocie kosztów

83 Dla stron postępowania przed sądami krajowymi niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tymi sądami, do nich zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądami krajowymi, nie podlegają zwrotowi.

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

1) **Artykuł 4 ust. 1 tiret pierwsze 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, iż niezgodne z nim są przepisy państwa członkowskiego, które w celu zwolnienia dywidend otrzymywanych przez spółkę dominującą mającą siedzibę w tym państwie od spółki zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim stanowią, iż wskazane dywidendy podlegają włączeniu do podstawy opodatkowania spółki dominującej, aby następnie zostać odliczone od tej podstawy do wysokości 95% w zakresie, w jakim po odliczeniu innych zwolnionych zysków w danym okresie rozliczeniowym istnieje dodatnie saldo zysków, i które skutkują tym, że:**

   — **spółka dominująca podlega opodatkowaniu w późniejszym okresie rozliczeniowym z tytułu otrzymanego zysku podzielonego w sytuacji, gdy w danym okresie rozliczeniowym, w którym nastąpił wskazany podział zysku, nie uzyskała ona zysku podlegającego opodatkowaniu albo gdy uzyskała ona zysk podlegający opodatkowaniu w niewystarczającej wysokości,**

   lub że:

   — **straty poniesione w tym okresie rozliczeniowym są pokrywane z zysku podzielonego i nie mogą zostać przeniesione na późniejszy okres rozliczeniowy do wartości zysku podzielonego.**

2) **Artykuł 4 ust. 1 tiret pierwsze w związku z art. 4 ust. 2 dyrektywy 90/435 należy interpretować w ten sposób, iż nie wynika z niego obowiązek państw członkowskich, by koniecznie zezwolić na odliczenie w całości zysków podzielonych, które zostały wypłacone na rzecz spółki dominującej z siedzibą w tym państwie przez jej spółkę zależną z siedzibą w innym państwie**

członkowskim, od zysków osiągniętych przez spółkę dominującą w danym okresie rozliczeniowym, ani obowiązek zezwolenia na przeniesienie wynikającej stąd straty na następny rok podatkowy. Do państw członkowskich należy ustalenie, zasad, według których zostanie osiągnięty skutek określony w art. 4 ust. 1 tiret pierwszej wskazanej dyrektywy, przy uwzględnieniu zarówno potrzeb ich wewnętrznego porządku prawnego, jak i możliwości przewidzianej w art. 4 ust. 2 dyrektywy 90/435.

Tym niemniej, w wypadku, gdy państwo członkowskie wybrało system zwolnienia przewidziany w art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435 oraz gdy przepisy wskazanego państwa członkowskiego zezwalają, co do zasady, na przeniesienie strat na kolejne lata podatkowe, niezgodne ze wskazanym przepisem byłyby przepisy krajowe, których skutkiem byłoby ograniczenie strat spółki dominującej mogących podlegać przeniesieniu aż do wysokości otrzymanych dywidend.

3) **W wypadku gdy przepisy krajowe przewidują zastosowanie rozwiązań pochodzących z prawa wspólnotowego także do sytuacji czysto wewnętrznych, ustalenie dokładnego znaczenia takiego odesłania do prawa wspólnotowego należy wyłącznie do sądu krajowego, w ramach przewidzianego przez art. 234 WE podziału funkcji orzeczniczych pomiędzy sądy krajowe a Trybunał, zaś uwzględnienie ograniczeń, jakie ustawodawca krajowy mógł nałożyć na zastosowanie tego prawa do sytuacji czysto wewnętrznych, należy do prawa danego państwa członkowskiego, a zatem, w konsekwencji, do wyłącznej kompetencji jego sądów.**

4) **W wypadku gdy na mocy przepisów krajowych danego państwa członkowskiego dywidendy pochodzące ze spółki mającej siedzibę w państwie trzecim traktowane są w sposób mniej korzystny w porównaniu z dywidendami pochodzącymi od spółki mającej siedzibę w tym państwie członkowskim, obowiązkiem sądu krajowego jest zbadanie, czy znajduje zastosowanie art. 56 WE z uwzględnieniem przedmiotu regulacji przepisów krajowych oraz stanu faktycznego w rozpatrywanej sprawie, a w odpowiednim wypadku ustalenie, czy wskazane odmienne traktowanie jest niezgodne z przepisem tego artykułu.**

5) Przepisy państwa członkowskiego, które przewidują, iż spółka dominująca z siedzibą w jednym państwie członkowskim, która uzyskuje zysk rozdzielany przez jej spółkę zależną z siedzibą w innym państwie członkowskim, może odliczyć ten zysk od swojego przychodu podlegającego opodatkowaniu tylko do wysokości zysku osiągniętego w okresie rozliczeniowym, w którym zysk został rozdzielony, podczas gdy ten ostatni może zostać w całości zwolniony z opodatkowania w wypadku, gdyby spółka ta ustanowiła stały zakład w tym drugim państwie członkowskim, pod warunkiem, że zysk pochodzący od podmiotu ustanowionego w innym państwie członkowskim nie jest traktowany w sposób dyskryminujący w porównaniu do tego, w jaki traktowany jest zysk pochodzący z porównywalnych krajowych podmiotów, są zgodne z art. 43 WE.

Podpisy