Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 19 grudnia 2019 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system opodatkowania stosowany w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich – Dyrektywa 90/435/EWG – Zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu – Artykuł 4 ust. 1 tiret pierwsze – Zakaz opodatkowania wypłacanych zysków – Wliczenie dywidend wypłacanych przez spółkę zależną do podstawy opodatkowania spółki dominującej – Odliczenie wypłaconych dywidend od podstawy opodatkowania spółki dominującej i przeniesienie nadwyżki na kolejne okresy podatkowe bez ograniczenia czasowego – Kolejność zaliczania odliczeń podatkowych w zakresie zysków – Utrata korzyści podatkowej

W sprawie C-389/18

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunal de première instance francophone de Bruxelles (francuskojęzyczny sąd pierwszej instancji w Brukseli, Belgia) postanowieniem z dnia 26 stycznia 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 13 czerwca 2018 r., w postępowaniu:

Brussels Securities SA

przeciwko

État belge,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: P.G.G. Xuereb, prezes izby, T. von Danwitz (sprawozdawca) i A. Kumin, sędziowie,

rzecznik generalny: H. Saugmandsgaard Øe,

sekretarz: V. Giacobbo-Peyronnel, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozpraw w dniach 4 kwietnia 2019 r. i 3 lipca 2019 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Brussels Securities SA – R. Forestini, adwokat,

– w imieniu rządu belgijskiego – C. Pochet, P. Cottin i J.C. Halleux, w charakterze pełnomocników, a także G. Vercauteren, biegły,

– w imieniu Komisji Europejskiej – W. Roels i N. Gossement, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: francuski.

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 5 września 2019 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy 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. 1990, L 225, s. 6), zmienionej dyrektywą Rady 2003/123/WE z dnia 22 grudnia 2003 r. (Dz.U. 2004, L 7, s. 41) (zwanej dalej „dyrektywą 90/435").

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Brussels Securities SA a państwem belgijskim dotyczącego kolejności odliczania dochodów podlegających odliczeniu w zakresie zysków podlegających opodatkowaniu.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z motywem trzecim dyrektywy 90/435:

„istniejące przepisy podatkowe, które regulują stosunki pomiędzy spółkami dominującymi i spółkami zależnymi różnych państw członkowskich, znacznie się między sobą różnią i są, ogólnie rzecz ujmując, mniej korzystne niż te, które są stosowane pomiędzy spółkami dominującymi i zależnymi tego samego państwa członkowskiego; współpraca między spółkami różnych państw członkowskich jest tym samym utrudniona w porównaniu ze współpracą między spółkami z tego samego państwa członkowskiego; niezbędne jest zatem wyeliminowanie tych niedogodności przez wprowadzenie wspólnego systemu opodatkowania, który ułatwiłby konsolidację spółek [na szczeblu wspólnotowym]".

4 Artykuł 4 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„1. Jeśli spółka dominująca lub jej stały zakład, na mocy powiązania spółki dominującej ze spółką zależną, otrzymuje zyski podzielone, to państwo spółki dominującej i państwo jej stałego zakładu, z wyjątkiem sytuacji, gdy spółka zależna ulega likwidacji, albo

– powstrzymuje się od opodatkowania takich zysków, albo

– opodatkowuje te zyski, jednocześnie upoważniając spółkę dominującą i stały zakład do odliczenia od kwoty podatku należnego tej części podatku dochodowego od osób prawnych, płaconego przez spółkę zależną, która odnosi się do tych zysków, i każdą podporządkowaną spółkę zależną, pod warunkiem że na każdym poziomie spółka i jej podporządkowane spółki spełniają wymagania przewidziane w art. 2 i 3, do limitu kwoty odpowiedniego, należnego podatku.

[…]

2. Jednakże każde państwo członkowskie może ustalić, że opłaty [koszty] odnoszące się do udziałów i strat wynikających z podziału [wypłaty] zysków spółki zależnej nie mogą zostać odliczone od podlegającego opodatkowaniu zysku spółki dominującej. Jeśli koszty zarządzania związane z udziałami są w takim przypadku ustalone według stawki ryczałtowej, to ustalona kwota nie może przekraczać 5% wypłaconych zysków spółki zależnej.

[…]”.

5 Dyrektywa 90/435 została uchylona dyrektywą Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. 2011, L 345, s. 8), która weszła w życie w dniu 18 stycznia 2012 r. Niemniej jednak, ze względu na moment wystąpienia okoliczności faktycznych będących przedmiotem postępowania głównego, dyrektywa 90/435 jest dyrektywą mającą zastosowanie ratione temporis.

Prawo belgijskie

6 Artykuł 202 kodeksu podatków dochodowych z 1992 r. w brzmieniu obowiązującym w okresie podatkowym 2011 (zwanego dalej „CIR 1992”) przewiduje, w odniesieniu do systemu dochodu podlegającego ostatecznie opodatkowaniu (zwanego dalej „RDT”):

„1. Zyski z okresu podlegającego opodatkowaniu są również odliczane w zakresie, w jakim obejmują:

1. dywidendy, z wyjątkiem dochodów uzyskanych w związku z przeniesieniem na spółkę jej własnych akcji lub udziałów lub w związku z całkowitym lub częściowym podziałem majątku spółki;

[…]

2. Dochody, o których mowa w ust. 1, pkt 1 i 2, z wyjątkiem przypadków, gdy nadwyżka wynika ze stosowania art. 211 ust. 2 akapit trzeci lub przepisów o podobnym skutku w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej, podlegają odliczeniu tylko w zakresie, w jakim:

1. w dniu ich przyznania lub przeznaczenia do wypłaty spółka, która je uzyskuje, posiada w kapitale spółki, która je wypłaca, co najmniej 10% udziału lub udział, którego wartość inwestycyjna wynosi co najmniej 2 500 000 EUR.

2. dochody te powinny odnosić się do akcji lub udziałów o charakterze finansowych aktywów trwałych, które są lub były w posiadaniu spółki przez nieprzerwany okres przynajmniej jednego roku”.

7 Zgodnie z art. 204 ust. 1 CIR 1992:

„Dochody podlegające odliczeniu zgodnie z art. 202 ust. 1 pkt 1, 3 i 4 uważa się za włączone do zysku w ramach danego okresu podatkowego do wysokości równej 95% pobranej lub otrzymanej kwoty, ewentualnie powiększone o rzeczywisty lub fikcyjny podatek od dochodów kapitałowych lub, w odniesieniu do dochodów wymienionych w art. 202 ust. 1 pkt 4 i 5, pomniejszone o odsetki wypłacone sprzedającemu, jeżeli papiery wartościowe zostały nabyte w okresie podatkowym”.

8 Artykuł 205 ust. 2 i 3 CIR 1992 ma następujące brzmienie:

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

[…].

Pomniejszenia wymienione w akapicie pierwszym nie mają zastosowania do dochodów, o których mowa w art. 202 ust. 1 pkt 1 i 3, przydzielonych lub przyznanych przez spółkę zależną mającą siedzibę w państwie członkowskim Unii Europejskiej.

Do celów stosowania poprzedniego akapitu przez spółkę zależną rozumie się spółkę zależną zgodnie z definicją zawartą w dyrektywie [90/435].

3. Dochody, do wysokości 95% ich kwoty, o których mowa w art. 202 ust. 1 pkt 1 i 3, przydzielone lub przyznane przez spółkę zależną, o której mowa w ust. 2 akapit trzeci, z siedzibą w jednym z państw członkowskich Unii Europejskiej, które nie mogły zostać odliczone, mogą zostać przeniesione na kolejne okresy podatkowe".

9 Przepis art. 205b ust. 1 akapit pierwszy CIR 1992 stanowi, że w celu określenia podlegającego opodatkowaniu odliczenia na kapitał wysokiego ryzyka (zwanego dalej „DCR") dla okresu, który należy uwzględnić, odpowiada, z zastrzeżeniem postanowień ust. 2–7, kwocie kapitału własnego spółki na koniec poprzedniego okresu podlegającego opodatkowaniu, ustalonego zgodnie z przepisami o rachunkowości oraz z rocznymi sprawozdaniami finansowymi, zawartymi w bilansie. Artykuł 205b ust. 1 akapit drugi CIR 1992 stanowi, że kapitał wysokiego ryzyka, o którym mowa w akapicie pierwszym jest pomniejszony o wartość netto do celów podatkowych na koniec poprzedzającego okresu podatkowego akcji, udziałów oraz finansowych aktywów trwałych, składających się z udziałów oraz innych akcji i jednostek, jak również o wartość podatkową netto na koniec poprzedniego okresu opodatkowania udziałów lub jednostek wyemitowanych przez spółki inwestycyjne, których ewentualne dochody podlegają odliczeniu od zysków zgodnie z art. 202 i 203 CIR 1992.

10 Artykuł 205b ust. 2–7 CIR 1992 określa sytuacje, w których kapitał własny powinien zostać poddany korektom, aby służył jako podstawa do obliczenia kwoty odliczenia na kapitał wysokiego ryzyka.

11 Artykuł 205d CIR 1992 przewiduje, że:

„W przypadku braku zysku w okresie podlegającym opodatkowaniu, dla którego można dokonać odliczenia na kapitał wysokiego ryzyka, lub niewystarczającej jego wysokości, zwolnienie nieprzyznane za ten okres może być sukcesywnie przenoszone na zyski w następnych siedmiu okresach podlegających opodatkowaniu".

12 Artykuł 206 ust. 1 CIR 1992 dotyczący odliczania wcześniejszych strat stanowi, że są one kolejno odliczane od dochodów z działalności w każdym z następnych okresów podatkowych.

13 Zgodnie z art. 207 CIR 1992 król określa sposób, w jaki przeprowadzane są odliczenia przewidziane w art. 199–206 tego kodeksu.

14 Artykuł 77 królewskiego rozporządzenia wykonawczego do CIR 1992 z dnia 27 sierpnia 1993 r. (*Moniteur Belge* z dnia 13 września 1993 r.), w wersji mającej zastosowanie do sprawy w postępowaniu głównym, (zwane dalej „AR/CIR 1992") stanowi, że:

„Kwoty wymienione w art. 202–205 [CIR] 1992 podlegające odliczeniu z tytułu dochodów podlegających ostatecznie opodatkowaniu lub z tytułu zwolnionych dochodów kapitałowych 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".

15 Zgodnie z art. 77/1 AR/CIR 1992:

„Wynagrodzenie za dochody z patentów, o których mowa w art. 205/1–205/4 [CIR] 1992, podlega odliczeniu do wysokości zysku pozostałego po zastosowaniu art. 77".

16 Artykuł 77a AR/CIR 1992 ma następujące brzmienie:

„[DCR], o którym mowa w art. 202a–205f [CIR] 1992, jest odliczany do wysokości zysku pozostałego po zastosowaniu art. 77/1”.

17 Artykuł 78 AR/CIR 1992 stanowi, że:

„Od zysków ustalonych zgodnie z art. 74–77A odliczane są straty z działalności wykazane we wcześniejszych okresach podlegających opodatkowaniu, określone w art. 206 [CIR] 1992, w zakresie, w jakim straty te, ustalone zgodnie z ustawodawstwem obowiązującym w odniesieniu do okresów podlegających opodatkowaniu, do których się odnoszą, nie mogły zostać odliczone wcześniej lub nie zostały wcześniej zaliczone do zysków zwolnionych na podstawie umowy albo nie zostały wcześniej rozdzielone przez wspólników”.

Odliczenie to następuje zgodnie z zasadami przewidzianymi w art. 75 akapit drugi, przy założeniu, że wspomniane straty, stwierdzone w krajach, w których zyski są zwolnione na podstawie umowy, są odliczane tylko w takim zakresie, w jakim przekraczają one zyski zwolnione na mocy umowy”.

18 Artykuł 79 AR/CIR 1992 brzmi następująco:

„Odliczenie z tytułu inwestycji, o którym mowa w art. 68–77 i 201 [CIR] 1992, podlega następnie odliczeniu od kwoty zysków osiągniętych w Belgii, które pozostają po zastosowaniu art. 78”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

19 Brussels Securities, jest spółką z siedzibą w Belgii, która podlega opodatkowaniu w tym państwie członkowskim.

20 W deklaracji podatkowej dotyczącej podatku dochodowego w odniesieniu do okresu podatkowego 2011 wskazała ona, że określiła podstawę opodatkowania, zaliczając w pierwszej kolejności DCR oraz, w drugiej kolejności, RDT. Domagała się ona również przeniesienia odliczeń na okres podatkowy 2012 z tytułu RDT w kwocie 6 027 313,39 EUR, z tytułu DCR w kwocie 38 787 618,70 EUR i strat podatkowych w wysokości 4 600 991,75 EUR.

21 W zawiadomieniu korygującym z dnia 21 maja 2013 r. belgijski organ podatkowy poinformował ją o swoim zamiarze skorygowania tej kwoty o DCR podlegające przeniesieniu na koniec okresu podatkowego 2011, opierając się na zasadach określonych w art. 77–79 AR/CIR 1992. Zgodnie z kolejnością ustaloną w tym zawiadomieniu od zysków podlegających opodatkowaniu należało najpierw odliczyć RDT, następnie DCR, i wreszcie straty podlegające przeniesieniu. Ponieważ Brussels Securities nie zastosowała tej kolejności zaliczania w okresach podatkowych 2005–2011, organ podatkowy uznał, że żadna kwota nie mogła zostać przeniesiona na okres podatkowy 2012 z tytułu RDT oraz że, kwota DCR powinna wynosić 44 630 643,66 EUR. Straty podlegające przeniesieniu zostały utrzymane w kwocie 4 600 991,75 EUR.

22 W dniu 23 października 2013 r. organ podatkowy wydał decyzję o nałożeniu podatku, podtrzymując swoje stanowisko wynikające z zawiadomienia korygującego z dnia 21 maja 2013 r.

23 Ponieważ zażalenie wniesione na wspomnianą decyzję o nałożeniu podatku zostało oddalone, Brussels Securities zwróciła się do Tribunal de première instance francophone de Bruxelles (francuskojęzycznego sądu pierwszej instancji w Brukseli, Belgia) z wnioskiem o uchylenie decyzji korygującej z dnia 21 maja 2013 r. oraz decyzji o nałożeniu podatku z dnia 23 października 2013 r.,

a także o orzeczenie, że kwoty RDT, jak również nadwyżki RDT i DCR oraz nadwyżka DCR, na które może powoływać się Brussels Securities, odpowiadają kwotom zawartym w jej deklaracji podatkowej dotyczącej okresu podatkowego 2011.

24 Według Brussels Securities kolejność zaliczenia przewidziana w art. 77–79 AR/CIR 1992 prowadzi do sytuacji, w której spółka korzystająca z systemu RDT traci możliwość korzystania z korzyści podatkowej, jaką stanowi system DCR, i to do wysokości kwoty RDT, którą mogłaby ona odliczyć. Uregulowanie krajowe nie jest zatem zgodne z art. 4 dyrektywy 90/435.

25 Sąd odsyłający zastanawia się, czy ze względu na kolejność zaliczania odliczeń podatkowych przewidzianą przez AR/WIB 1992 i biorąc pod uwagę prawo do DCR i prawo odliczenia salda wcześniejszych strat, system zwolnienia zakładający, że dywidendy otrzymane przez spółkę dominującą od spółki zależnej podlegają najpierw włączeniu do podstawy opodatkowania spółki dominującej, a następnie 95% kwoty wypłaconych dywidend podlega odliczeniu od tej podstawy opodatkowania tytułem RDT, prowadzi do wyższego opodatkowania spółki dominującej względem systemu zwolnień, w którym dywidendy pobrane przez spółkę dominującą od spółki zależnej są w całości i wprost wyłączone z zysków za okres podatkowy, w którym zostały uzyskane, skutkując zmniejszeniem podlegającego opodatkowaniu wyniku za ten okres podatkowy oraz, w tym samym zakresie, ewentualnym zwiększeniem strat podatkowych podlegających przeniesieniu.

26 W tym względzie sąd odsyłający uściśla, że jeżeli podczas siedmiu kolejnych okresów podatkowych, o których mowa w art. 205d CIR 1992, spółka dominująca osiąga dochód, system bezpośredniego odliczenia dywidend wypłaconych przez spółkę zależną może spowodować, że zaliczenie DCR nastąpi w pierwszej kolejności w stosunku do salda wcześniejszych strat podlegających odzyskaniu, zwiększonego o kwoty zwolnionych z podatku dywidend, a zatem saldo tych strat przeniesione na kolejny okres podatkowy będzie wyższe niż w systemie odliczeń RDT. W ramach tego ostatniego systemu zaliczenie salda przeniesionego RDT następuje w pierwszej kolejności w stosunku do salda przeniesionego DCR. W związku z tym, zdaniem sądu odsyłającego, ze względu na kolejność zaliczania odliczeń podatkowych przewidzianą przez uregulowanie krajowe będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, odliczenie RDT może prowadzić do większego obciążenia podatkowego niż obciążenie, które wynikałoby z systemu bezpośredniego odliczenia dywidend wypłaconych przez spółkę zależną.

27 W tej sytuacji Tribunal de première instance francophone de Bruxelles (francuskojęzyczny sąd pierwszej instancji w Brukseli, Belgia) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 4 dyrektywy [90/435], w związku z innymi źródłami [prawa Unii], powinien być interpretowany w ten sposób, że sprzeciwia się on uregulowaniom krajowym, takim jak CIR 1992 oraz AR/CIR 1992, w brzmieniu obowiązującym dla okresu podatkowego 2011,

które ustanawiają system [zwolnienia] (odstąpienia od opodatkowania zysków wypłaconych spółce dominującej przez spółkę zależną) zakładający, po pierwsze, że dywidendy otrzymane przez spółkę dominującą od spółki zależnej podlegają włączeniu do podstawy opodatkowania spółki dominującej, a po drugie, że 95% kwoty wypłaconych dywidend podlega odliczeniu od tej podstawy opodatkowania tytułem [RDT][,]

w związku z łącznym zastosowaniem, w celu określenia podstawy obliczenia podatku dochodowego od osób prawnych dla spółki dominującej, belgijskiego systemu odliczenia [RDT] oraz (1) zasad dotyczących innego odliczenia stanowiącego ulgę podatkową przewidzianą w tych przepisach ([DCR]), (2) prawa odliczenia salda wcześniejszych strat podlegających odzyskaniu, (3) prawa przeniesienia na następne okresy podatkowe, gdy dla danego okresu podatkowego ich kwota jest wyższa niż zysk podlegający opodatkowaniu, zaliczenia nadwyżki [RDT], [DCR] i salda wcześniejszych strat podlegających odzyskaniu, oraz (4) kolejności zaliczenia, która przewiduje, że w kolejnych latach

podatkowych zaliczenie będzie prowadziło do wyczerpania opodatkowanego zysku najpierw poprzez odliczenie przeniesionego [RDT], następnie poprzez odliczenie na [przeniesiony DCR] (którego przeniesienie możliwe jest wyłącznie »przez siedem kolejnych okresów podatkowych«) i dalej poprzez odliczenia salda wcześniejszych strat podlegających odzyskaniu[,]

powoduje zmniejszenie, w wysokości całości lub części dywidend otrzymanych od spółki zależnej, straty, którą spółka dominująca mogłaby odliczyć, gdyby dywidendy zostały w całości i wprost wyłączone z zysków za okres podatkowy, w którym zostały uzyskane (skutkując zmniejszeniem podlegającego opodatkowaniu wyniku za ten okres podatkowy oraz ewentualnym zwiększeniem strat podatkowych podlegających przeniesieniu), bardziej niż gdyby dywidendy te zostały zatrzymane w zyskach i następnie podlegały zasadom zwolnienia i przenoszenia zwolnionych kwot w przypadku braku wystarczającego zysku,

to jest zmniejszenia salda wcześniejszych strat podlegających odzyskaniu generowanych w spółce dominującej, mogącego powstać podczas okresów podatkowych następujących po okresie podatkowym, dla którego [RDT], [DCR] i odliczenie salda wcześniejszych strat podlegających odzyskaniu przewyższają kwotę zysku podlegającego opodatkowaniu[?]".

Postępowanie przed Trybunałem

28 Pierwsza rozprawa odbyła się w dniu 4 kwietnia 2019 r. Po odejściu jednego członka Trybunału, sędziego sprawozdawcy w niniejszej sprawie, jego zastąpieniu w składzie orzekającym przez innego sędziego oraz wyznaczeniu nowego sędziego sprawozdawcy, w dniu 3 lipca 2019 r. odbyła się druga rozprawa. W trakcie obydwu rozpraw reprezentowane były te same strony i zainteresowani.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

29 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 4 ust. 1 dyrektywy 90/435 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, które przewiduje, iż dywidendy otrzymane przez spółkę dominującą od spółki zależnej podlegają najpierw włączeniu do podstawy opodatkowania spółki dominującej, a następnie 95% kwoty wypłaconych dywidend podlega odliczeniu, których nadwyżka może zostać przeniesiona na kolejne okresy podatkowe bez ograniczenia w czasie, przy czym odliczenie to następuje w pierwszej kolejności w stosunku do odliczenia podatkowego innego rodzaju, którego przeniesienie jest ograniczone w czasie.

30 W tym względzie należy przypomnieć, że art. 4 ust. 1 dyrektywy 90/435 przewiduje, iż w przypadku gdy spółka dominująca lub jej stały zakład, na mocy powiązania spółki dominującej z jej spółką zależną, otrzymuje zyski wypłacone, w okolicznościach innych niż likwidacja spółki zależnej, państwo członkowskie spółki dominującej i państwo członkowskie jej stałego zakładu powstrzymują się od opodatkowania takich zysków albo opodatkowują te zyski, upoważniając jednocześnie spółkę dominującą i stały zakład do odliczenia od kwoty podatku należnego części podatku odnoszącej się do tych zysków i zapłaconej przez spółkę zależną i każdą podporządkowaną spółkę zależną, pod warunkiem że na każdym poziomie spółka i jej podporządkowane spółki spełniają wymagania przewidziane w art. 2 i 3, w granicach kwoty odpowiedniego, należnego podatku.

31 Dyrektywa 90/435 pozostawia zatem w wyraźny sposób państwom członkowskim wybór między systemem zwolnienia a systemem zaliczenia, o których mowa odpowiednio w art. 4 ust. 1 tiret pierwsze i drugie tej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 12 lutego 2009 r., Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, pkt 31).

32 Zgodnie z informacjami zawartymi we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Królestwo Belgii wybrało system zwolnień przewidziany w art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435. W związku z tym tylko w świetle tego przepisu należy udzielić odpowiedzi na zadane pytanie.

33 W tym względzie Trybunał orzekł, że obowiązek państwa członkowskiego, które wybrało system przewidziany w art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435 polegający na powstrzymaniu się od opodatkowywania zysków, które spółka dominująca otrzymuje jako wspólnik 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 (wyrok z dnia 12 lutego 2009 r., Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, pkt 33).

34 W związku z tym państwa członkowskie nie są uprawnione do uzależnienia możliwości przyznania korzyści wynikającej z art. 4 ust. 1 tiret pierwsze rzeczonej dyrektywy od spełnienia warunków innych niż przewidziane w tej dyrektywie (zob. podobnie wyrok z dnia 12 lutego 2009 r., Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, pkt 34, 36).

35 Ponadto, jak wynika w szczególności z motywu trzeciego dyrektywy 90/435, poprzez wprowadzenie wspólnego systemu podatkowego dyrektywa ta ma na celu wyeliminowanie wszelkich niedogodności we współpracy między spółkami różnych państw członkowskich w porównaniu ze współpracą między spółkami z tego samego państwa członkowskiego, a także ułatwienie konsolidacji spółek na szczeblu Unii. Dyrektywa służy w ten sposób zapewnieniu neutralności w aspekcie podatkowym wypłaty zysków przez spółkę zależną z siedzibą w jednym państwie członkowskim, na rzecz spółki dominującej z siedzibą w innym państwie członkowskim (wyroki: z dnia 1 października 2009 r., Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 8 marca 2017 r., Wereldhave Belgium i inni, C-448/15, EU:C:2017:180, pkt 25).

36 W celu zapewnienia w aspekcie podatkowym neutralności wypłaty zysków przez spółkę zależną z siedzibą w jednym państwie członkowskim na rzecz spółki dominującej z siedzibą w innym państwie członkowskim dyrektywa 90/435 zmierza w szczególności – poprzez ustanowienie zasady przewidzianej w jej art. 4 ust. 1 tiret pierwsze – do unikania podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym zysków, to znaczy do unikania sytuacji, w której wypłacone zyski zostaną opodatkowane raz po stronie spółki zależnej i drugi raz po stronie spółki dominującej (zob. podobnie wyroki: z dnia 3 kwietnia 2008 r., Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, pkt 24, 25, 27; z dnia 12 lutego 2009 r., Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, pkt 29, 30).

37 Trybunał orzekł zatem, że art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435 zabrania państwom członkowskim opodatkowania spółki dominującej z tytułu zysków wypłaconych przez spółkę zależną jej spółce dominującej, bez względu na to, czy zdarzeniem powodującym powstanie zobowiązania podatkowego po stronie spółki dominującej jest otrzymanie tych zysków lub ich dalsze wypłacenie (zob. podobnie wyrok z dnia 17 maja 2017 r., X, C-68/15, EU:C:2017:379, pkt 79) oraz że takim zakazem objęte jest również uregulowanie krajowe, które, mimo że nie opodatkowuje dywidend otrzymanych przez spółkę dominującą jako takich, może skutkować tym, że owa spółka dominująca zostanie w sposób pośredni opodatkowana o tych dywidend (zob. podobnie wyrok z dnia 12 lutego 2009 r., Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, pkt 40).

38 W istocie takie uregulowanie nie jest zgodne ani z brzmieniem, ani z celami, ani też z systematyką dyrektywy 90/435, ponieważ nie pozwala na całkowite osiągnięcie celu uniknięcia podwójnego gospodarczego opodatkowania, przewidzianego w zasadzie ustanowionej w art. 4 ust. 1 tiret pierwsze tej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 12 lutego 2009 r., Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, pkt 41, 45).

39 W tym względzie należy zauważyć, że belgijski system podatkowy dotyczący RDT, obowiązujący w okresie podatkowym 1992–1998, omawiany w postępowaniu zakończonym wyrokiem z dnia 12 lutego 2009 r., Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82), przewidywał, że dywidendy otrzymane przez

spółkę dominującą były wliczane do jej podstawy opodatkowania, a następnie kwota odpowiadająca 95% tych dywidend była odliczana od tej podstawy tylko, o ile po stronie spółki dominującej występowały zyski podlegające opodatkowaniu, bez możliwości przeniesienia na kolejne okresy podatkowe nieodliczonej części RDT. W pkt 37 i 39 wspomnianego wyroku Trybunał orzekł, że w przypadku gdy spółka dominująca nie osiąga innych podlegających opodatkowaniu dochodów w danym okresie podatkowym, uregulowanie takie prowadzi do obniżenia strat spółki dominującej do wysokości pobranych dywidend oraz w zakresie, w jakim dopuszcza ono przenoszenie strat na kolejne lata podatkowe, może skutkować zwiększeniem podstawy opodatkowania spółki dominującej w kolejnych latach podatkowych.

40 Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że w następstwie wyroku z dnia 12 lutego 2009 r., Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82), system RDT został zmieniony. Zgodnie z art. 205 ust. 3 CIR 1992 część RDT, której nie można odliczyć w danym roku podatkowym z powodu niewystarczających zysków, może odtąd być przenoszona na kolejne okresy podatkowe. Ponadto przeniesienie to nie jest ograniczone w czasie. Wydaje się zatem, że obniżenie przenoszalnych strat, do którego prowadzi włączenie dywidend do podstawy opodatkowania spółki dominującej, jest obecnie kompensowane możliwością nieograniczonego w czasie przeniesienia RDT tej samej wysokości.

41 Jednakże ze wskazań zawartych w postanowieniu odsyłającym wynika, że zgodnie z przepisami CIR 1992 przeniesione RTD muszą być odliczane w pierwszej kolejności od dochodów osiągniętych przez spółkę dominującą w kolejnych okresach podatkowych, przy czym inne podlegające odliczeniu elementy, w szczególności DCR i straty, podlegają odliczeniu tylko wtedy i w takim zakresie, w jakim jest to nadal możliwe po odliczeniu RTD, które nastąpiło w pierwszej kolejności. Dokładniej rzecz ujmując, podstawę opodatkowania spółki dominującej określa się poprzez odliczenie od jej zysków najpierw przeniesionych RDT, a następnie, o ile nadal istnieją zyski podlegające opodatkowaniu, przeniesionego DCR – jeżeli nie upłynął jeszcze termin do jego wykorzystania – i wreszcie przeniesionych strat.

42 Tak więc prawo do odliczenia w pierwszej kolejności RDT może prowadzić do zmniejszenia, a nawet obniżenia do zera podstawy opodatkowania, co może skutkować pozbawieniem podatnika w całości lub w części innej korzyści podatkowej.

43 O ile bowiem zgodnie z uregulowaniem krajowym mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym straty mogą zostać przeniesione bez ograniczenia w czasie, o tyle DCR może zostać przeniesione jedynie przez siedem kolejnych okresów podatkowych. W tych okolicznościach kolejność zaliczania odliczeń, opisana w pkt 41 niniejszego wyroku, może spowodować upłynięcie terminu na wykorzystanie przeniesionego DCR do wysokości kwoty RDT, które zostało odliczone w pierwszej kolejności w zakresie zysków spółki dominującej podlegających opodatkowaniu.

44 Tymczasem DCR przyznane spółce podlegającej podatkowi dochodowym od osób prawnych w Belgii stanowi korzyść podatkową, skutkującą obniżeniem rzeczywistej stawki podatku dochodowego od osób prawnych, który musi zapłacić taka spółka w rzeczonym państwie członkowskim (wyrok z dnia 17 października 2019 r., Argenta Spaarbank, C-459/18, EU:C:2019:871, pkt 37).

45 Wydaje się zatem, że system RTD mający zastosowanie do otrzymanych dywidend, kolejność odliczeń przewidzianych w przepisach krajowych, w połączeniu z ograniczeniem czasowym dotyczącym możliwości wykorzystania DCR, może skutkować tym, że otrzymanie dywidend może prowadzić do utraty przez spółkę dominującą innej korzyści podatkowej przewidzianej w przepisach krajowych, a w konsekwencji do wyższego opodatkowania tej spółki niż opodatkowanie, któremu podlegałaby, gdyby nie otrzymywała dywidend od spółki zależnej niebędącej rezydentem lub gdyby, jak wskazuje sąd odsyłający, dywidendy zostały w całości i wprost wyłączone z podstawy opodatkowania spółki dominującej.

46 W tych okolicznościach otrzymywanie takich dywidend nie jest neutralne podatkowo dla spółki dominującej, co jest niezgodne z celem, którego realizacji służy art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435.

47 Rząd belgijski podniósł przed Trybunałem, że skutki w odniesieniu do podstawy opodatkowania spółki dominującej, takie jak opisane w pkt 42, 43 i 45 niniejszego wyroku, są spowodowane wyłącznie okolicznościami, które nie są związane z otrzymywaniem dywidend, i które nie są objęte zakresem dyrektywy 90/435 – takimi jak kolejność zaliczenia odliczeń podatkowych lub ograniczenie w czasie przeniesienia DCR – które to podlegają wyłącznie przepisom krajowym.

48 W tym względzie prawdą jest, że w myśl zasady autonomii podatkowej państw członkowskich, ze względu na brak środków harmonizujących na poziomie UE, do państw członkowskich należy określenie zarówno kolejności odliczeń, które mogą być stosowane do podstawy opodatkowania spółki dominującej, jak i terminów przenoszenia takich korzyści. Kompetencja ta powinna być jednak wykonywana z poszanowaniem prawa Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 14 marca 2019 r., Jacob i Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo; postanowienie z dnia 15 lipca 2019 r., Galeria Parque Nascente, C-438/18, niepublikowane, EU:C:2019:619, pkt 50).

49 Ponadto, jak wskazano w pkt 32 niniejszego wyroku, w ramach transpozycji dyrektywy 90/435, w odniesieniu do systemu zwolnienia przewidzianego w art. 4 ust. 1 tiret pierwsze tej dyrektywy, Królestwo Belgii wybrało zastosowanie tego systemu, przewidującego wliczenie dywidend do podstawy opodatkowania spółki dominującej, a następnie odliczenie od tej podstawy i możliwość przeniesienia RDT na kolejne okresy podatkowe w celu dokonania odliczenia w pierwszej kolejności. Otóż taki wybór nieuchronnie pociąga za sobą interakcje między dywidendami i innymi elementami podstawy opodatkowania, takimi jak DCR. W tych okolicznościach skutki takich interakcji muszą być zgodne z dyrektywą 90/435, niezależnie od okoliczności, że ustalenie kolejności zaliczenia odliczeń podatkowych i ograniczenie w czasie przeniesienia DCR pozostaje wyłącznie w zakresie kompetencji krajowych.

50 Ponadto nie ma znaczenia argument podniesiony przez rząd belgijski w uwagach na piśmie, zgodnie z którym z jednej strony spółka dominująca nie podlega systematycznie opodatkowaniu od dywidend, które otrzymuje od spółki zależnej, lecz podlega takiemu opodatkowaniu wyłącznie w przypadku, gdyby nie mogła powołać się na swoje prawo do DCR przez siedem kolejnych lat, z uwagi na brak wystarczających zysków w tym okresie oraz, z drugiej strony, nawet gdyby takie opodatkowanie nastąpiło, nie dotyczyłoby ono dywidend jako takich.

51 Jak rzecznik generalny wskazał zasadniczo w pkt 82 swojej opinii, chociaż niekorzystne skutki uregulowania krajowego takiego jak będące przedmiotem postępowania głównego mogą pojawić się jedynie w niektórych przypadkach, a nie w sposób systematyczny, to jednak takie uregulowanie wywołuje skutki niezgodne z dyrektywą 90/435.

52 Wreszcie rząd belgijski wskazuje, że w przypadku, gdyby zyski nadal istniały na etapie zaliczenia DCR, RDT mogłyby już zostać odliczone od zysków spółki dominującej, w związku z czym wcześniejsze wliczenie do podstawy opodatkowania dywidend otrzymanych przez nią od spółki zależnej niebędącej rezydentem zostało w całości skompensowane w aspekcie podatkowym kwotą odpowiadającą odliczeniu RDT.

53 Jednakże stwierdzenie to ma na celu jedynie wykazanie, że dywidendy nie zostały jako takie opodatkowane bezpośrednio. Otóż, jak to zostało przypomniane w pkt 33 i 37 niniejszego wyroku, art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435 stoi na przeszkodzie, z zastrzeżeniem tego, na co zezwalają ust. 2 i 3 tego artykułu, zarówno wszelkiemu bezpośredniemu opodatkowaniu spółki dominującej w odniesieniu do zysków wypłaconych przez spółkę zależną, jak i sytuacjom, w których spółka dominująca jest w sposób pośredni opodatkowana od dywidend otrzymanych od spółki zależnej. Jak stwierdzono w pkt 45 i następnych niniejszego wyroku, otrzymywanie dywidend w ramach stosowania

systemu podatkowego takiego jak ten będący przedmiotem postępowania głównego może w pewnych sytuacjach prowadzić do utraty korzyści podatkowej, co z kolei może skutkować wyższym opodatkowaniem spółki dominującej w porównaniu do sytuacji, w której dywidendy zostałyby wyłączone z podstawy opodatkowania. Ponieważ spółka dominująca może zostać dotknięta obciążeniem podatkowym, należy uznać, że jest ona pośrednio opodatkowana od dywidend otrzymanych od spółki zależnej.

54 W świetle powyższych rozważań na pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, że art. 4 ust. 1 dyrektywy 90/435 należy interpretować w ten sposób, iż stoi on na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, które przewiduje, że dywidendy otrzymane przez spółkę dominującą od spółki zależnej podlegają najpierw włączeniu do podstawy opodatkowania spółki dominującej, a następnie 95% kwoty wypłaconych dywidend podlega odliczeniu, których nadwyżka może zostać przeniesiona na kolejne okresy podatkowe bez ograniczenia w czasie, przy czym odliczenie to następuje w pierwszej kolejności w stosunku do odliczenia podatkowego innego rodzaju, którego przeniesienie jest ograniczone w czasie.

W przedmiocie kosztów

55 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 (siódma izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 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, zmienionej dyrektywą Rady 2003/123/WE z dnia 22 grudnia 2003 r., należy interpretować w ten sposób, iż stoi on na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, które przewiduje, że dywidendy otrzymane przez spółkę dominującą od spółki zależnej podlegają najpierw włączeniu do podstawy opodatkowania spółki dominującej, a następnie 95% kwoty wypłaconych dywidend podlega odliczeniu, których nadwyżka może zostać przeniesiona na kolejne okresy podatkowe bez ograniczenia w czasie, przy czym odliczenie to następuje w pierwszej kolejności w stosunku do odliczenia podatkowego innego rodzaju, którego przeniesienie jest ograniczone w czasie.

Podpisy