

Sprawa C-48/07

État belge – Service public fédéral Finances

przeciwko

Les Vergers du Vieux Tauves SA

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez cour d'appel de Liège)

Podatek dochodowy od osób prawnych – Dyrektywa 90/435/EWG – Status spółki dominującej – Udział w kapitale – Użytkowanie udziałów

Streszczenie wyroku

1. *Pytania prejudycjalne – Właściwość Trybunału – Granice – Wykładnia wnioskowana ze względu na stosowanie do sytuacji czysto krajowych przepisów dyrektywy transponowanych do prawa krajowego*

(art. 234 WE)

2. *Zbliżanie ustawodawstw – Wspólny system opodatkowania stosowany w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich – Dyrektywa 90/435 – Zakres stosowania – Spółki dominujące – Pojęcie*

(traktat WE; dyrektywa Rady 90/435, art. 3)

1. Właściwość Trybunału co do zasady obejmuje kwestię dotyczącą przepisów prawa wspólnotowego w sprawach, w których stan faktyczny w postępowaniu przed sądem krajowym nie wchodzi w zakres przedmiotowy prawa wspólnotowego, lecz w których te przepisy prawa wspólnotowego mają zastosowanie na mocy przepisów prawa krajowego.

W tym względzie wprawdzie w ramach postępowania prejudycjalnego sąd krajowy nie wypowiada się wyraźnie co do kwestii, czy i w jakim zakresie wyrok Trybunału wiążąby go w odniesieniu do rozstrzygnięcia zawisłego przed nim sporu, jednakże okoliczności, że sąd ten zwróci się do Trybunału w celu przedłożenia mu pytania prejudycjalnego i że w pytaniu tym ustanawia on związek pomiędzy danymi przepisami krajowymi a przepisami wspólnotowymi, prowadzi do uznania, że wyrok ten będzie wiążący ten sąd. Ponieważ wyjaśnienia złożone Trybunałowi w tym względzie nie zawierają obiektywnych wskazówek wykazujących w sposób oczywisty, że tak nie jest, argument, zgodnie z którym wnioskowana wykładnia prawa wspólnotowego stanowi tylko jeden z elementów, jakie należy uwzględnić w celu interpretacji prawa krajowego, i zgodnie z którym wyrok Trybunału nie wiążąby sądu krajowego, nie może podważyć właściwości Trybunału.

Ponadto sama okoliczność, że wykładnia, jaka zostanie nadana przez sąd krajowy przepisowi krajowemu transponującemu dyrektywę, nie wynika wyłącznie z wyroku, o którego wydanie wnosi się do Trybunału, nie sprzeciwia się jego właściwości do orzekania w przedmiocie postawionego pytania. W ramach podziału funkcji sądowniczych pomiędzy sądy krajowe i Trybunał, przewidzianego w art. 234 WE, w odpowiedzi udzielonej sądowi krajowemu Trybunał nie może uwzględnić ogólnej struktury przepisów prawa krajowego, które odnoszą się do prawa wspólnotowego, jednocześnie określić zakres tego odniesienia. Uwzględnienie ograniczeń, jakie

ustawodawca krajowy mógł nałożyć na stosowanie prawa wspólnotowego do sytuacji czysto krajowych, należą do prawa wewnętrznego, a zatem do wyłącznej kompetencji danego państwa członkowskiego. Natomiast w odniesieniu do prawa wspólnotowego, w granicach odwołania prawa krajowego do prawa wspólnotowego, sąd krajowy nie może odwieść od wykładni Trybunału.

(por. pkt 21, 23, 25–27)

2. Pojęcie udziału w kapitale spółki w innym państwie członkowskim w rozumieniu art. 3 dyrektywy 90/435 w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnic państw członkowskich nie obejmuje uytkwania udziałów. W istocie w celu przyznania spółce statusu spółki dominującej art. 3 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/435 wymaga, aby posiadała ona udział w kapitale innej spółki. Zgodnie z art. 3 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy za „spółkę zależną” uważa się spółkę, w której kapitale jest posiadany ten udział. Wynika z tego, że pojęcie „udział w kapitale” w rozumieniu art. 3 odsyła do stosunku prawnego istniejącego pomiędzy spółką dominującą a spółką zależną. Z brzmienia tego ostatniego przepisu wynika zatem, że nie dotyczy on sytuacji, w której spółka dominująca przenosi na osobę trzecią, w tym przypadkiem uytkwownika, stosunek prawny ze spółką zależną, na podstawie którego ta osoba trzecia mogłaby również być uważana za spółkę dominującą.

Jednakże zgodnie ze swobodami przepływu gwarantowanymi przez traktat, mającymi zastosowanie do sytuacji transgranicznych, gdy w celu unikania podwójnego opodatkowania otrzymanych dywidend państwo członkowskie zwalnia z podatku zarówno dywidendy, jakie spółka będąca rezydentem otrzymuje od innej spółki będącej rezydentem, w której posiada udział jako pełnoprawny właściciel, jak i dywidendy otrzymane przez spółkę będącą rezydentem od innej spółki będącej rezydentem, w której posiada udział jako uytkwownik, dla celów zwolnienia otrzymanych dywidend powinno stosować to samo traktowanie w odniesieniu do dywidend otrzymanych od spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim przez spółkę będącą rezydentem posiadającą udział jako pełnoprawny właściciel i do dywidend otrzymanych przez spółkę będącą rezydentem, która posiada udział jako uytkwownik.

(por. pkt 38, 49; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 22 grudnia 2008 r. (*)

Podatek dochodowy od osób prawnych – Dyrektywa 90/435/EWG – Status spółki dominującej – Udział w kapitale – Uytkwowanie udziałów

W sprawie C-48/07

mającej za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez cour d'appel de Liège (Belgia) postanowieniem z dnia 31 stycznia 2007 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 5 lutego 2007 r., w postępowaniu:

État belge – Service public fédéral Finances

przeciwko

Les Vergers du Vieux Tauves SA,

TRYBUNA (czwarta izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, T. von Danwitz (sprawozdawca), E. Juhász, G. Arestis i J. Malenovský, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: K. Sztranc?S?awiczek, administrator,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn? i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 14 lutego 2008 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Les Vergers du Vieux Tauves SA przez adwokatów L. Herve’a oraz O. Robijnsa,
- w imieniu rz?du belgijskiego przez L. van den Broeck, dzia?aj?c? w charakterze pe?nomocnika, wspieran? przez adwokata G. Vandersandena,
- w imieniu rz?du niemieckiego przez M. Lumm? oraz C. Blaschkego, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rz?du greckiego przez K. Georgiadisa, I. Pouli, Z. Chatzipavlou oraz S. Alexandridou, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rz?du hiszpa?skiego przez M. Mu?ozza P?reza, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika,
- w imieniu rz?du francuskiego przez G. de Bergues’a oraz J.Ch. Graci?, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rz?du w?oskiego przez I.M. Bragugli?, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika, wspieranego przez P. Gentiliego, avvocato dello Stato,
- w imieniu rz?du niderlandzkiego przez H.G. Sevenster oraz D.J.M. de Gravego, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rz?du Zjednoczonego Królestwa przez V. Jackson, dzia?aj?c? w charakterze pe?nomocnika, wspieran? przez K. Bacona, barrister,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala oraz J.P. Keppenne’a, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 3 lipca 2008 r.,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 3 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).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Les Vergers du Vieux Tauves SA (zwaną dalej „VVT”) a État belge – Service public fédéral Finances w przedmiocie traktowania pod względem podatkowym stosowanego przez władze Królestwa Belgii dla dywidend otrzymanych przez VVT od NARDA SA (zwanej dalej „NARDA”).

Ramy prawne

Dyrektywa 90/435

3 Motyw trzeci dyrektywy 90/435 stanowi:

„Istniejące przepisy podatkowe, które regulują stosunki pomiędzy spółkami dominującymi i spółkami zależnymi różnych państw członkowskich, znacznie się 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; niezbędnym jest zatem wyeliminowanie tych niedogodności przez wprowadzenie wspólnego systemu opodatkowania, który ułatwiłby konsolidację spółek [na szczeblu wspólnotowym]”.

4 Artykuły 3 i 4 tej dyrektywy stanowią:

„Artykuł 3

1. W celu stosowania niniejszej dyrektywy:

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

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

- zastąpić, na mocy umowy dwustronnej, kryterium udziału w kapitale kryterium prawa osób,
- nie stosować niniejszej dyrektywy w odniesieniu do spółek państwa członkowskiego, które nie utrzymują nieprzerwanie przez okres co najmniej dwóch lat udziałów kwalifikujących je jako spółki dominujące, lub do tych spółek, w których spółki z innych państw członkowskich nie utrzymują udziałów nieprzerwanie przez okres co najmniej dwóch lat.

Artykuł 4

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

– powstrzymuje się od opodatkowania takich zysków, albo

[...]

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

[...]”.

Belgijskie ramy prawne

5 Artykuł 578 kodeksu cywilnego stanowi:

„Użytkowaniem jest prawo do korzystania z rzeczy będących własnością innej osoby jak właściciel, jednakże pod warunkiem zachowania ich istoty”.

6 W dniu 23 października 1991 r. została opublikowana ustawa transponująca do prawa belgijskiego dyrektywę Rady Wspólnot Europejskich z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (*Moniteur belge* z dnia 15 listopada 1991 r., s. 25619).

7 Ustawa ta uchyliła warunek zawarty w obowiązującej wówczas wersji kodeksu podatków dochodowych z dnia 26 lutego 1964 r. (*Moniteur belge* z dnia 10 kwietnia 1964 r., s. 3810), zgodnie z którym, aby spółka otrzymująca dywidendy mogła uzyskać ich odliczenie od jej zysków podlegających opodatkowaniu, musiała posiadać udziały uprawniające do dywidendy jako pełnoprawny właściciel.

8 Artykuł 202 kodeksu podatków dochodowych 1992 ujednoliconego zarządzeniem królewskim z dnia 10 kwietnia 1992 r. (*Moniteur belge* z dnia 30 lipca 1992 r., s. 17120), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności sprawy przed sądem krajowym (zwanego dalej „CIR 1992”), jest sformułowany następująco:

„§ 1 Od zysków z okresu podatkowego odliczeniu podlegają także, w zakresie, w jakim są wyczone:

1) dywidendy, z wyjątkiem dochodów osiągniętych w wyniku przeniesienia na spółkę własnych akcji lub udziałów lub w wyniku całkowitego bądź częściowego podziału majątku spółki;

[...]

§ 2 Dochody, o których mowa w § 1 ust. 1 i [...], podlegają odliczeniu tylko w zakresie, w jakim w dniu ich podziału lub przeznaczenia do wypłaty spółka, która je uzyskuje, posiada w kapitale spółki, która je wypłaca, co najmniej 5% udziału lub udział, którego wartość inwestycyjna wynosi co najmniej 50 milionów franków.

[...]”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

9 VVT, spółka z siedzibą w Belgii, w 1999 r. nabyła prawa użytkowania udziałów w spółce

NARDA na okres dziesięciu lat. Ta ostatnia spółka ma również siedzibę w Belgii, jak wynika z uwag na piśmie VVT i rzędu belgijskiego przedłożonych podczas postępowania przed Trybunałem. Własność tych udziałów została nabyta przez spółkę BEPA SA (zwaną dalej „BEPA”).

10 Powołując się na art. 578 belgijskiego kodeksu cywilnego, rząd belgijski wskazuje, że użytkownik przyznaje uprawnionemu prawo do korzystania z rzeczy będących własnością innej osoby. Uściśla on, że użytkownik ma prawo wyłącznie do zysków wypływających, podczas gdy zyski niepodzielne przypadają właścicielowi.

11 Za lata podatkowe 2000–2002 spółce VVT, która w swoim zeznaniu o wysokości podatku dochodowego od osób prawnych odliczyła dywidendy otrzymane od NARDA jako dochód podlegający ostatecznie opodatkowaniu (zwany dalej „RDT”), organ ds. podatków bezpośrednio odmówił tego odliczenia i zażądał zapłaty podatku odpowiadającego tym dywidendum.

12 VVT wniosła odwołanie od tego dodatkowego obciążenia na tej podstawie, że sporne dywidendy należy uważać za RDT, nawet jeżeli w chwili wypłaty tych dywidend była ona jedynie użytkownikiem danych akcji.

13 Odwołanie to zostało oddalone, a organ ds. podatków bezpośrednio stwierdził, że użytkownik omawianych udziałów nie uprawniona do dochodzenia odliczenia przewidzianego w art. 202 CIR 1992, ponieważ może ono zostać przyznane tylko pełnoprawnemu właścicielowi udziałów. VVT zaskarżyła tę decyzję do tribunal de première instance de Namur, który uznał jej roszczenia wyrokiem ogłoszonym w dniu 23 listopada 2005 r.

14 W tej sytuacji cour d’appel de Liège, do którego odwołanie od tego wyroku wniosła l’État belge – Service public fédéral Finances, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócił się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy ustawa z dnia 28 grudnia 1992 r. – dokonująca zmiany treści art. 202 [CIR] 1992 poprzez odwołanie się do dyrektywy nr [90/435], przewidująca wymóg posiadania przez odbiorcę dywidendy udziału w kapitale spółki, która jej wypłaciła – nie powtarzając *expressis verbis* wymogu posiadania prawa pełnej własności i zgodnie z wykładnią przedstawioną przez stronę pozwaną, uznając w sposób dorozumiany posiadanie prawa użytkownika udziałów w kapitale za wystarczające do skorzystania ze zwolnienia z podatku od dywidend, jest zgodna z przepisami dyrektywy dotyczącymi udziału w kapitale, a konkretnie z jej art. 3, 4 i 5?”.

W przedmiocie własności Trybunału i dopuszczalności pytania prejudycjalnego

15 Podczas gdy VVT, rząd grecki i Komisja Wspólnot Europejskich twierdził, że odesłanie prejudycjalne jest dopuszczalne, rząd włoski uważał, że jest ono niedopuszczalne, a rzędy niemiecki, francuski, niderlandzki i Zjednoczonego Królestwa wyrażają wątpliwości co do jego dopuszczalności. Rząd belgijski, który w uwagach na piśmie nie sformułował żadnego formalnego zarzutu w odniesieniu do własności Trybunału, zakwestionował je na rozprawie.

16 Tytułem wstępu należy podnieść, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, w ramach współpracy pomiędzy Trybunałem a sądami krajowymi, ustanowionej na mocy art. 234 WE, do sądu krajowego, przed którym sprawa zawisła i którego odpowiedzialnością jest w sprawie przed nim zawieszony orzec, należy dokonanie oceny, z uwzględnieniem szczególnych okoliczności tej sprawy, czy wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest niezbędne do wydania wyroku w postępowaniu przed sądem krajowym, jak i ocena zasadności pytania, z którymi zwraca się on do Trybunału (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 15 grudnia 1995 r. w sprawie C-415/93 Bosman, Rec. s. I-4921, pkt 59; z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie C-28/95 Leur-Bloem, Rec. s.

I?4161, pkt 24; z dnia 7 stycznia 2003 r. w sprawie C?306/99 BIAO, Rec. s. I?1, pkt 88; z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C?217/05 Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio, Zb.Orz. s. I?11987, pkt 16).

17 Je?eli zadawane przez s?dy krajowe pytania dotycz? wyk?adni przepisu prawa wspólnotowego, Trybuna? jest co do zasady zobowi?zany do wydania orzeczenia, chyba i? jest oczywiste, ?e wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w rzeczywisto?ci ma na celu sk?onienie Trybuna?u do wydania orzeczenia na tle fikcyjnego sporu lub do sformu?owania opinii w przedmiocie zagadnie? ogólnych lub hipotetycznych, ?e wyk?adnia prawa wspólnotowego, o któr? si? zwrócono we wniosku, nie ma ?adnego zwi?zku z rzeczywisto?ci? lub przedmiotem sporu lub ?e Trybuna? nie dysponuje informacjami o stanie faktycznym i prawnym, które s? niezb?dne do udzielenia przydatnej odpowiedzi na przed?o?one mu pytania (zob. ww. wyroki: w sprawie BIAO, pkt 89; w sprawie Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio, pkt 17).

18 Nie ma to jednak miejsca w niniejszej sprawie.

19 W tym wzgl?dzie nale?y stwierdzi?, ?e s?aba jako?? informacji dostarczonych w postanowieniu odsy?aj?cym nie mo?e stanowi? o niedopuszczalno?ci niniejszego odes?ania prejudycjalnego. Postanowienie to, mimo ?e zawiera nieliczne wskazówki dotycz?ce krajowych ram faktycznych i prawnych, pozwala na okre?lenie zakresu postawionego pytania, jak tego dowodzi tre?? uwag przedstawionych przez zainteresowanych innych ni? strony post?powania przed s?dem krajowym, które przedstawi?y takie uwagi Trybuna?owi. Zreszt? uwagi na pi?mie przedstawione przez VVT i rz?d belgijski dostarczy?y Trybuna?owi wystarczaj?cych informacji umo?liwiaj?cych mu dokonanie wyk?adni przepisów prawa wspólnotowego w zwi?zku z sytuacj? b?d?c? przedmiotem sporu przed s?dem krajowym i na udzielenie u?ytecznej odpowiedzi na postawione pytanie.

20 Podobnie nale?y odrzuci? zarzut niedopuszczalno?ci podniesiony przez rz?d w?oski na tej podstawie, ?e w tym stadium post?powania s?d krajowy nie wykaza? konieczno?ci udzielenia przez Trybuna? odpowiedzi na postawione pytanie w celu rozstrzygni?cia sporu zawis?ego przed tym s?dem. Zgodnie z art. 234 akapit drugi WE do s?du krajowego nale?y podj?cie decyzji, w którym stadium post?powania s?d ten powinien przed?o?y? Trybuna?owi pytanie prejudycjalne (zob. wyroki: z dnia 10 marca 1981 r. w sprawach po??czonych 36/80 i 71/80 Irish Creamery Milk Suppliers Association i in., Rec. s. 735, pkt 5; z dnia 30 marca 2000 r. w sprawie C?236/98 JämO, Rec. s. I?2189, pkt 30; z dnia 17 lipca 2008 r. w sprawie C?303/06 Coleman, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 29).

21 Wreszcie w odniesieniu do zarzutów sformu?owanych przez rz?d belgijski nale?y na wst?pie przypomnie?, i? zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w?a?ciwo?? Trybuna?u co do zasady obejmuje kwesti? dotycz?c? przepisów prawa wspólnotowego w sprawach, w których stan faktyczny w post?powaniu przed s?dem krajowym nie wchodzi w zakres przedmiotowy prawa wspólnotowego, lecz w których te przepisy prawa wspólnotowego maj? zastosowanie na mocy przepisów prawa krajowego (zob. w szczególno?ci ww. wyrok w sprawie Leur?Bloem, pkt 27; wyroki: z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie C?130/95 Giloy, Rec. s. I?4291, pkt 23; z dnia 3 grudnia 1998 r. w sprawie C?247/97 Schoonbroodt, Rec. s. I?8095, pkt 14; z dnia 17 marca 2005 r. w sprawie C?170/03 Feron, Zb.Orz. s. I?2299, pkt 11).

22 Po pierwsze, na rozprawie rz?d belgijski wyrazi? w?tpliwo?ci co do okoliczno?ci, ?e art. 202 § 2 CIR 1992 ma na celu transpozycj? w?a?ciwego przepisu dyrektywy 90/435 i ?e ten pierwszy przepis w sytuacjach wewn?trznych odsy?a do rozwi?za? zawartych w tej dyrektywie. W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e ten sam rz?d w swoich uwagach na pi?mie utrzymywa?, i? ustawodawca belgijski postanowi? rozszerzy? transpozycj? tej dyrektywy na stosunki pomi?dzy

belgijskimi spółkami dominującymi i spółkami zależnymi w celu uniknięcia dyskryminacji pomiędzy spółkami belgijskimi w odniesieniu do traktowania pod względem podatkowym zysków wypłacanych spółce dominującej przez spółkę zależną w zależności od przynależności państwowej tej ostatniej. Ponadto ustawa z dnia 23 października 1991 r. transponująca do prawa belgijskiego dyrektywę Rady Wspólnot Europejskich z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych wyraża nie ma na celu, jak wskazuje jej tytuł, transpozycję tej dyrektywy.

23 Po drugie, twierdzenie rzędu belgijskiego, według którego skoro wnioskowana wykładnia prawa wspólnotowego stanowi tylko jeden z elementów, jakie należy uwzględnić w celu interpretacji prawa krajowego, to wyrok Trybunału nie wiążąby się do krajowego, nie może podważać w szczególności Trybunału.

24 W tym zakresie należy stwierdzić, że okoliczności niniejszej sprawy przed sądem krajowym różni się od okoliczności sprawy, która doprowadziła do wydania wyroku z dnia 28 marca 1995 r. w sprawie C-346/93 Kleinwort Benson, Rec. s. I-615, w której Trybunał uznał się nieważnym do orzekania w przedmiocie pytania prejudycjalnego, ponieważ jego wyrok nie wiążeby się do krajowego. Przepisy krajowe będące przedmiotem tej ostatniej sprawy jedynie wzorowały się na Konwencji z dnia 27 września 1968 r. o jurysdykcji i wykonywaniu orzeczeń sądowych w sprawach cywilnych i handlowych (Dz.U. 1972, L 299, s. 32) oraz przejęły tylko częściowo treść tej konwencji.

25 Wprowadzenie w ramach niniejszego postępowania sądu krajowego nie wypowiedziało się wyrażnie co do kwestii, czy i w jakim zakresie wyrok Trybunału wiążeby go w odniesieniu do rozstrzygnięcia zawisłego przed nim sporu, jednakże okoliczności, że sąd ten zwrócił się do Trybunału w celu przedłożenia mu pytania prejudycjalnego i że w pytaniu tym ustanawia on związek pomiędzy przepisami krajowymi a dyrektywą 90/435, prowadzi do uznania, że wyrok ten będzie wiąże ten sąd. Wyjaśnienia złożone w tym względzie przez rząd belgijski na rozprawie nie zawierają obiektywnych wskazówek wykazujących w sposób oczywisty, że tak nie jest.

26 Po trzecie, jak wynika z pkt 21 i 33 ww. wyroku w sprawie Leur-Bloem, sama okoliczność, że wykładnia, jaka zostanie nadana art. 202 § 2 CIR 1992, nie wynika wyjątkowo z wyroku, o którego wydanie wnosi się do Trybunału, nie sprzeciwia się jego w szczególności do orzekania w przedmiocie postawionego pytania.

27 W ramach podziału funkcji sądowniczych pomiędzy sądy krajowe i Trybunał, przewidzianego w art. 234 WE, w odpowiedzi udzielonej sądowi krajowemu Trybunał nie może uwzględnić ogólnej struktury przepisów prawa krajowego, które odnoszą się do prawa wspólnotowego, jednocześnie określać zakres tego odniesienia (zob. wyrok z dnia 18 października 1990 r. w sprawach połączonych C-297/88 i C-197/89 Dzodzi, Rec. s. I-3763, pkt 42). Uwzględnienie ograniczeń, jakie ustawodawca krajowy mógł nałożyć na stosowanie prawa wspólnotowego do sytuacji czysto krajowych, należy do prawa wewnętrznego, a zatem do wyłącznej kompetencji 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). Natomiast w odniesieniu do prawa wspólnotowego, w granicach odniesienia prawa krajowego do prawa wspólnotowego, sąd krajowy nie może odbiegać od wykładni Trybunału.

28 Zatem należy odrzucić argumentację rozwiniętą przez rząd belgijski w celu zakwestionowania w szczególności Trybunału.

29 Z ca?o?ci powy?szych rozwa?a? wynika, ?e nale?y udzieli? odpowiedzi na pytanie prejudycjalne.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

30 Poprzez swoje pytanie s?d krajowy zasadniczo zmierza do ustalenia, czy poj?cie udzia?u w kapitale sp?ki w innym pa?stwie cz?onkowskim w rozumieniu art. 3 dyrektywy 90/435 obejmuje u?tkowanie udzia?ów.

31 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie nale?y przede wszystkim porówna? status prawny w?a?ciciela udzia?ów sp?ki i u?tkownika takich udzia?ów.

32 Z uwag rz?du belgijskiego wynika, ?e zgodnie z art. 578 belgijskiego kodeksu cywilnego u?tkowanie przyznaje jego posiadaczowi prawo do korzystania z rzeczy, których w?a?cicielem jest inna osoba. Wynika z tego, ?e w tym zakresie u?tkowanie stanowi stosunek prawny pomi?dzy u?tkownikiem a w?a?cicielem, którego w?asno?? jest pomniejszona o u?tkowanie.

33 W sprawie przed s?dem krajowym, poniewa? VVT nie jest w?a?cicielem udzia?ów w sp?ce NARDA, ich stosunek prawny nie wynika ze statutu, lecz z u?tkowania, do którego ma ona prawo. To u?tkowanie pozwala VVT wykonywa? niektóre prawa nale??ce normalnie do BEPA jako w?a?ciciela tych udzia?ów.

34 Natomiast stosunek prawny pomi?dzy BEPA i NARDA jest zwi?zkiem wynikaj?cym wy??cznie z okoliczno?ci, ?e BEPA jako w?a?ciel posiada udzia?y w kapitale tej drugiej sp?ki. Ten udzia? posiadany przez BEPA wyra?nie spe?nia kryterium „udzia?u w kapitale” w rozumieniu art. 3 dyrektywy 90/435 i sp?k? t?, pod warunkiem ?e spe?nia tak?e inne kryteria ustalone przez t? dyrektyw?, nale?y uwa?a? za „sp?k? dominuj?c?” w rozumieniu tego art. 3.

35 Nale?y zatem zbada?, czy u?tkownik udzia?ów w sp?ce, mimo ?e nie jest sp?k? b?d?c? w?a?cicielem tych udzia?ów, mo?e by? równie? uwa?any za posiadaj?cego status sp?ki dominuj?cej, tj. za posiadaj?cego udzia? w kapitale sp?ki w rozumieniu art. 3 dyrektywy 90/435.

36 Jak wynika w szczególno?ci z jej motywu trzeciego, dyrektywa 90/435 ma na celu, przez wprowadzenie wspólnego systemu, wyeliminowanie wszelkich niedogodno?ci we wsp?pracy mi?dzy sp?kami ró?nych pa?stw cz?onkowskich w porównaniu ze wsp?prac? mi?dzy sp?kami z tego samego pa?stwa cz?onkowskiego, a tak?e u?atwienie konsolidacji sp?ek na szczeblu wspólnotowym (wyroki: z dnia 4 pa?dziernika 2001 r. w sprawie C?294/99 Athinaïki Zythopoïia, Rec. s. I?6797, pkt 25; z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C?446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, Zb.Orz. s. I?11753, pkt 103; z dnia 3 kwietnia 2008 r. w sprawie C?27/07 Banque Fédérative du Cr?dit Mutuel, Zb.Orz. s. I?2067, pkt 23; podobnie wyrok z dnia 26 czerwca 2008 r. w sprawie C?284/06 Burda, Zb.Orz. s. I?4571, pkt 51).

37 Je?eli dyrektywa 90/435 d??y do wyeliminowania sytuacji podwójnego opodatkowania zysków wyp?acanych przez sp?ki zale?ne sp?kom dominuj?cym, to ma ona ogólnie na celu wyeliminowanie niedogodno?ci w transgranicznej wsp?pracy mi?dzy sp?kami wyp?ywaj?cych, jak wynika równie? z motywu trzeciego dyrektywy, z okoliczno?ci, ?e przepisy podatkowe, które reguluj? stosunki pomi?dzy sp?kami dominuj?cymi i sp?kami zale?nymi ró?nych pa?stw cz?onkowskich s?, ogólnie rzecz ujmuj?c, mniej korzystne ni? te, które s? stosowane pomi?dzy sp?kami dominuj?cymi i zale?nymi tego samego pa?stwa cz?onkowskiego.

38 W celu przyznania sp?ce statusu sp?ki dominuj?cej art. 3 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/435 wymaga, aby posiada?a ona udzia? w kapitale innej sp?ki. Zgodnie z art. 3 ust. 1 lit. b) tej

dyrektywy za „spółka zależna” uważa się spółka, w której kapitale jest posiadany ten udział. Wynika z tego, że pojęcie „udział w kapitale” w rozumieniu art. 3 odsyła do stosunku prawnego istniejącego pomiędzy spółką dominującą a spółką zależną. Z brzmienia tego ostatniego przepisu wynika zatem, że nie dotyczy on sytuacji, w której spółka dominująca przenosi na osobę trzecią, w tym przypadku użytkownika, stosunek prawny ze spółką zależną, na podstawie którego ta osoba trzecia mogłaby równie dobrze być uważana za spółkę dominującą.

39 W konsekwencji z brzmienia art. 3 dyrektywy 90/435 wynika, że w rozumieniu tego przepisu pojęcie udziału w kapitale spółki nie obejmuje użytkownika, jakie posiada spółka w stosunku do udziałów w kapitale innej spółki.

40 Analiza potwierdza struktura przepisów dyrektywy 90/435.

41 Po pierwsze, art. 4 ust. 1 tej dyrektywy dotyczy przypadku, w którym „spółka dominująca, przez swój związek ze spółką zależną, ma udział w zyskach podzielonych”. Otóż użytkownik udziałów spółki otrzymuje wypłacone przez nią dywidendy na podstawie użytkownika. Jego pozycja prawna wobec spółki zależnej nie może przyznawać mu statusu posiadania związku, ponieważ pozycja ta wynika wyłącznie z użytkownika, jakie przenosi na niego właściciel udziałów w kapitale spółki zależnej, jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 57 swojej opinii.

42 Po drugie, zgodnie z art. 4 ust. 2 dyrektywy 90/435, państwa członkowskie mogą ustalić, że straty wynikające z podziału zysków spółki zależnej nie mogą zostać odliczone od podlegającego opodatkowaniu zysku spółki dominującej. Przepis ten umożliwia państwom członkowskim podjąć działania w celu zapobiegania temu, aby spółka dominująca korzystała z podwójnej ulgi podatkowej. Spółka ta mogłaby, po pierwsze, na podstawie art. 4 ust. 1 tiret pierwsze tej dyrektywy otrzymywać zyski bez opodatkowania, a po drugie, uzyskać obniżenie podatku w drodze odliczenia opłat odnoszących się do strat w udziale wynikających z podziału tych zysków.

43 Jak wynika z uwag na piśmie rządu belgijskiego, użytkownik ma prawo tylko do wypłaconych zysków, natomiast zyski niepodzielne przypadają właścicielowi. Bowiemy w przypadku wypłaty zysków ani użytkownik, ani właściciel nie mogą korzystać z podwójnej ulgi podatkowej, skoro właściciel nie otrzymuje zysków, a użytkownik ma prawo wyłącznie do zysków wypłaconych. Jeżeli wypłata zysków powoduje straty w udziale, dostępne dla każdego państwa członkowskiego uprawnienie do przewidzenia, że ta strata nie podlega odliczeniu od podlegającego opodatkowaniu zysku spółki dominującej może być wprowadzone tylko w przypadku, gdy ta sama spółka otrzymuje wypłacone zyski i ponosi straty w udziale wynikające z tej wypłaty. Potwierdza to, że prawodawca wspólnotowy uznał, iż „spółka dominująca” w rozumieniu dyrektywy 90/435 jest jedna i ta sama spółka.

44 Zatem w świetle wyraźnego i jednoznacznego brzmienia przepisów dyrektywy 90/435, potwierdzonego przez ich strukturę, pojęcia udziału w kapitale spółki innego państwa członkowskiego figurującego w art. 3 tej dyrektywy nie można interpretować w ten sposób, że obejmuje ono użytkownika udziałów w kapitale spółki innego państwa członkowskiego i tym samym rozszerza związane z tym obowiązki państw członkowskich (zob. analogicznie wyroki: z dnia 8 grudnia 2005 r. w sprawie C-220/03 EBC przeciwko Niemcom, Zb.Orz. s. I-10595, pkt 31; z dnia 28 lutego 2008 r. w sprawie C-263/06 Carboni e derivati, Zb.Orz. s. I-1077, pkt 48).

45 Nawet jeżeli sprawa przed sądem krajowym dotyczy sytuacji czysto wewnętrznej, należy stwierdzić, że w odniesieniu do sytuacji transgranicznych prawo wspólnotowe wymaga, aby państwo członkowskie, które w celu unikania podwójnego opodatkowania zwalnia z podatku zarówno dywidendy wypłacone spółce będącej pełnoprawnym właścicielem udziałów w spółce wypłacającej, jak i dywidendy wypłacone spółce będącej użytkownikiem takich

udziałów, stosowało to samo traktowanie pod względem podatkowym dywidend otrzymanych przez spółkę b/d/c? rezydentem od spółki równie? b/d?cej rezydentem i dywidend otrzymanych przez spółkę b/d?c? rezydentem od spółki mającej siedzib? w innym pa?stwie członkowskim.

46 W związku z tym, skoro te udziały nie są objęte dyrektyw? 90/435, do pa?stw członkowskich należy w istocie okre?lenie, czy i w jakim zakresie należy unika? podwójnego opodatkowania wyp?aconych zysków, a tak?e wprowadzenie w tym celu, jednostronnie lub w drodze umowy zawartej z innymi pa?stwami członkowskimi, rozwi?za? s?u??cych zapobieganiu tego rodzaju podwójnemu opodatkowaniu lub zmniejszaniu go. Jednak?e nie oznacza to, ?e mog? one stosowa? przepisy sprzeczne ze swobodami przep?ywu gwarantowanymi w traktacie WE (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 54; z dnia 8 listopada 2007 r. w sprawie C?379/05 *Amurta*, Zb.Orz. s. I?9569, pkt 24).

47 Z orzecznictwa Trybuna?u wynika zatem, ?e niezale?nie od tego, jaki przyj?to mechanizm w celu zapobie?enia lub zmniejszenia opodatkowania kaskadowego lub podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym, zagwarantowane w traktacie swobody przep?ywu sprzeciwiaj? si? temu, by pa?stwo członkowskie traktowa?o w sposób mniej korzystny dywidendy zagraniczne ni? dywidendy krajowe, chyba ?e odmienne traktowanie dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne lub gdy jest ono uzasadnione nadrz?dnymi wzgl?dami interesu ogólnego (ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 46, i przytoczone tam orzecznictwo).

48 Ponadto wyk?adnia, wed?ug której pa?stwo członkowskie, które dla celów zwolnienia otrzymanych dywidend traktuje w ten sam sposób spółkę otrzymuj?c? dywidendy, która jest u?ytkownikiem udziałów, i spółkę b/d?c? pe?noprawnym w?a?cicielem udziałów, powinno rozszerzy? to samo traktowanie pod względem podatkowym na dywidendy otrzymane od spółki mającej siedzib? w innym pa?stwie członkowskim, jest zgodna z celami dyrektywy 90/435 polegaj?cymi na wyeliminowaniu niedogodno?ci w konsolidacji spółek i unikaniu podwójnego opodatkowania dywidend wyp?aconych w ramach grupy transgranicznej.

49 W ?wietle ogó?u powy?szych rozwa?a? na przed?o?one pytanie należy odpowiedzie?, ?e pojecie udziału w kapitale spółki w innym pa?stwie członkowskim w rozumieniu art. 3 dyrektywy 90/435 nie obejmuje u?ytkowania udziałów. Jednak?e, zgodnie ze swobodami przep?ywu gwarantowanymi przez traktat WE, mającymi zastosowanie do sytuacji transgranicznych, gdy w celu unikania podwójnego opodatkowania otrzymanych dywidend pa?stwo członkowskie zwalnia z podatku zarówno dywidendy, jakie spółka b/d?ca rezydentem otrzymuje od innej spółki b/d?cej rezydentem, w której posiada udziały jako pe?noprawny w?a?ciciel, jak i dywidendy otrzymane przez spółkę b/d?c? rezydentem od innej spółki b/d?cej rezydentem, w której posiada udziały jako u?ytkownik, dla celów zwolnienia otrzymanych dywidend powinno stosowa? to samo traktowanie w odniesieniu do dywidend otrzymanych od spółki mającej siedzib? w innym pa?stwie członkowskim przez spółkę b/d?c? rezydentem posiadaj?c? udziały jako pe?noprawny w?a?ciciel i do dywidend otrzymanych przez spółkę b/d?c? rezydentem, która posiada udziały jako u?ytkownik.

W przedmiocie kosztów

50 Dla stron post?powania przed s?dem krajowym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym s?dem, do niego zatem należy rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? poniesione przez strony post?powania przed s?dem krajowym, nie podlegaj? zwrotowi.

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

Pojęcie udziału w kapitale spółki w innym państwie członkowskim w rozumieniu art. 3 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 nie obejmuje uytkwowania udziałów.

Jednakże zgodnie ze swobodami przepływu gwarantowanymi przez traktat WE, mającymi zastosowanie do sytuacji transgranicznych, gdy w celu unikania podwójnego opodatkowania otrzymanych dywidend państwo członkowskie zwalnia z podatku zarówno dywidendy, jakie spółka będąca rezydentem otrzymuje od innej spółki będącej rezydentem, w której posiada udziały jako pełnoprawny właściciel, jak i dywidendy otrzymane przez spółkę będącą rezydentem od innej spółki będącej rezydentem, w której posiada udziały jako uytkwownik, dla celów zwolnienia otrzymanych dywidend powinno stosować to samo traktowanie w odniesieniu do dywidend otrzymanych od spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim przez spółkę będącą rezydentem posiadającą udziały jako pełnoprawny właściciel i do dywidend otrzymanych przez spółkę będącą rezydentem, która posiada udziały jako uytkwownik.

Podpisy

* Język postępowania: francuski.