

Sprawa C-157/10

Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA

przeciwko

Administración General del Estado

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożony przez Tribunal Supremo)

Swobodny przepływ kapitału – Podatek dochodowy od osób prawnych – Konwencja o unikaniu podwójnego opodatkowania – Zakaz odliczenia podatku należnego, lecz niezapłaconego w innych państwach członkowskich

Streszczenie wyroku

1. *Pytania prejudycjalne – Wątpliwość Trybunału – Ustalenie istotnych przepisów prawa Unii*

(art. 267 TFUE)

2. *Swobodny przepływ kapitału – Ograniczenia – Szkody wynikające z równoległego wykonywania przez państwa członkowskie kompetencji podatkowych – Dopuszczalność – Przesłanka – Brak dyskryminacji*

(art. 63 TFUE, 65 TFUE)

3. *Swobodny przepływ kapitału – Ograniczenia – Przepisy podatkowe – Podatek dochodowy od osób prawnych – System zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu dochodów uzyskanych w formie odsetek uzyskanych w innym państwie członkowskim*

(traktat EWG, art. 67 (po zmianach art. 67 traktatu WE, uchylony przez traktat z Amsterdamu); art. 63 TFUE, 65 TFUE; dyrektywa Rady 88/361, art. 1)

1. W ramach ustanowionej w art. 267 TFUE procedury współpracy między sądami krajowymi a Trybunałem do tego ostatniego należy udzielenie sądowni krajowemu uytecznej odpowiedzi, która umożliwi mu rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu. Z tego też względu Trybunał musi w razie potrzeby przeformułować przedłożone mu pytania. Podobnie w celu przedstawienia uytecznej odpowiedzi sądowni krajowemu, który zada pytanie prejudycjalne, Trybunał może powołać się na przepisy prawa Unii, do których nie odniósł się sędzia krajowy w swoim pytaniu.

(por. pkt 18, 19)

2. Ponadto wobec braku unijnych przepisów ujednoczających lub harmonizujących państwa członkowskie zachowują uprawnienia do określenia, w drodze umów lub w sposób jednostronny, kryteriów rozdziału przysługujących im kompetencji podatkowych, w szczególności w celu unikania podwójnego opodatkowania. To do państw członkowskich należy przyjęcie przepisów koniecznych dla unikania przypadków podwójnego opodatkowania, w szczególności przy wykorzystaniu kryteriów, które zostały przyjęte w międzynarodowej praktyce podatkowej. Niekorzystne skutki, które mogą wynikać z równoległego wykonywania kompetencji podatkowych przysługujących różnym państwom członkowskim, jeżeli wykonywanie tych kompetencji nie ma

charakteru dyskryminującego, nie stanowi ograniczenia swobód przepływu. W ten sposób skoro państwa członkowskie nie mają obowiązku dostosowywania ich własnego systemu podatkowego do różnych systemów podatkowych innych państw członkowskich w szczególności w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania, a fortiori państwa te nie mają obowiązku dostosowywania swych uregulowań podatkowych w celu umożliwienia podatnikowi skorzystania z korzyści podatkowej przyznanej przez inne państwo członkowskie w ramach wykonywania jego kompetencji podatkowych, o ile ich uregulowania nie są dyskryminujące.

(por. pkt 31, 38, 39)

3. Artykuł 67 traktatu EWG i art. 1 dyrektywy 88/361 w sprawie wykonania art. 67 traktatu [artykuł uchylony przez traktat z Amsterdamu], nie sprzeciwiają się uregulowaniu państwa członkowskiego, które w ramach podatku dochodowego od osób prawnych i przepisów zmierzających do unikania podwójnego opodatkowania zakazuje odliczania kwoty podatku należnego w innych państwach członkowskich Unii od dochodów otrzymanych na ich terytorium i podlegających temu podatkowi, jeżeli pomimo należności tych kwot nie są one płacone – na podstawie zwolnienia, ulgi lub innej korzyści podatkowej, o ile uregulowanie to nie jest dyskryminujące w stosunku do traktowania, jakiemu poddane są odsetki otrzymane w rzeczonym państwie członkowskim, co podlega weryfikacji sądu odsyłającego.

(por. pkt 46; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 8 grudnia 2011 r. (*)

Swobodny przepływ kapitału – Podatek dochodowy od osób prawnych – Konwencja o unikaniu podwójnego opodatkowania – Zakaz odliczenia podatku należnego, lecz niezapłaconego w innych państwach członkowskich

W sprawie C-157/10

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunal Supremo (Hiszpania) postanowieniem z dnia 25 stycznia 2010 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 2 kwietnia 2010 r., w postępowaniu:

Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, SA

przeciwko

Administración General del Estado,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits (sprawozdawca) i J.J. Kasel, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu hiszpańskiego przez M. Muñoz Páez, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu czeskiego przez M. Smolka oraz V. Štencl, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu duńskiego przez C. Vanga, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego oraz C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu estońskiego przez M. Linntam, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu francuskiego przez G. de Bergues'a oraz J. Gсталtera, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez P. Gentilego, avvocato dello Stato,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez C. Wissels oraz J. Langer, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu polskiego przez M. Szpunara, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandes, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu szwedzkiego przez A. Falk oraz S. Johannesson, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez H. Walker, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala oraz C. Urrutia Caviedesa, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 63 TFUE i 65 TFUE.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Banco Bilbao Vizcaya Argentaria,

SA (zwanym dalej „BBVA”) a Administración General del Estado w przedmiocie odmowy przez ten organ udzielenia BBVA zezwolenia na odliczenie od kwoty podatku dochodowego od osób prawnych należnego za rok 1991 z tytułu wszystkich dochodów kwoty podatku należnego w Belgii od odsetek uzyskanych w tym państwie czonkowskim, który nie został zapłacony z powodu zwolnienia.

Ramy prawne

Prawo wspólnotowe

3 Artykuł 67 traktatu EWG (po zmianach art. 67 traktatu WE, który został uchylony przez traktat z Amsterdamu), obowiązujący w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu przed sądem krajowym, miał następujące brzmienie:

„1. W okresie przejściowym państwa członkowskie znosić stopniowo, w zakresie niezbędnym do sprawnego funkcjonowania wspólnego rynku, ograniczenia w przepływie kapitału należnego do osób mających miejsce zamieszkania w państwach członkowskich, jak również traktowanie dyskryminujące ze względu na narodowość lub miejsce zamieszkania stron, lub na miejsce lokaty kapitału.

[...]”.

4 Artykuł 1 ust. 1 dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu [artykuł uchylony przez traktat z Amsterdamu] (Dz.U. L 178, s. 5) stanowi:

„Z zastrzeżeniem następujących przepisów państwa członkowskie znosić ograniczenia w zakresie przepływów kapitału dokonywanych między osobami zamieszkałymi w państwach członkowskich. W celu ułatwienia stosowania niniejszej dyrektywy przepływy kapitału klasyfikuje się zgodnie z nomenklaturą, zawartą w załączniku I”.

5 Artykuł 6 ust. 2 dyrektywy 88/361 zezwala w szczególności Królestwu Hiszpanii na przejściowe utrzymanie ograniczeń w przepływie wymienionych w załączniku IV do tej dyrektywy na warunkach i w terminach przewidzianych w owym załączniku.

Hiszpańskie prawo krajowe

6 Artykuł 57 ust. 1 Ley 230/1963 General Tributaria (ordynacji podatkowej 230/1963) z dnia 28 grudnia 1963 r. (BOE nr 313 z dnia 31 grudnia 1965 r., s. 18248) stanowi:

„W przypadku gdy od kwoty podatku należy odliczyć należne lub zapłacone kwoty z tytułu wcześniejszych nałożonych podatków, takie kwoty podatku będą odliczane w pełnej wysokości, nawet jeżeli były one przedmiotem zwolnienia lub ulgi podatkowej”.

7 Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades (ustawa 61/1978 o podatku od osób prawnych) z dnia 27 grudnia 1978 r. (BOE nr 312 z dnia 30 grudnia 1978 r., s. 29429), reguluje kwestie odliczeń od podatku, stanowiła w art. 24 ust. 4:

„W przypadku osobistego zobowiązania do zapłaty podatku, w sytuacji gdy wśród przychodów podatnika znajduje się przychód uzyskany i opodatkowany za granicą, odliczeniu podlega niższa z dwóch następujących wartości:

- a) rzeczywista wartość zapłaconego za granicę podatku z tytułu podatku o identycznym lub analogicznym charakterze w stosunku do tego podatku;
- b) wartość odpowiadająca podatkowi, który w Hiszpanii należałoby zapłacić z tytułu takich zysków, gdyby zostały one osiągnięte na terytorium Hiszpanii”.

Konwencja o unikaniu podwójnego opodatkowania

8 Konwencja pomiędzy Królestwem Hiszpanii i Królestwem Belgii zmierzająca do unikania podwójnego opodatkowania i do uregulowania niektórych kwestii w dziedzinie podatku dochodowego i podatku majątkowego, podpisana w Brukseli w dniu 24 września 1970 r., ratyfikowana przez Królestwo Hiszpanii w dniu 28 maja 1971 r. (BOE nr 258 z dnia 27 października 1972 r., s. 19176, zwana dalej „konwencją o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu”), mająca zastosowanie w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych, stanowiła w art. 11:

„1. Odsetki pochodzące z jednego umawianego się państwa uzyskane przez rezydenta drugiego umawianego się państwa podlegają opodatkowaniu w tym drugim państwie.

2. Jednakże odsetki te mogą być opodatkowane w umawianym się państwie, z którego pochodzą, i zgodnie z jego przepisami, lecz określony w ten sposób podatek nie może przewyższać 15% ich kwoty.

[...]”.

9 Zgodnie z art. 23 tej konwencji:

„1. Jeżeli rezydent jednego z umawianych się państw osiąga dochody nieprzewidziane poniżej w ust. 3 i 4, które są opodatkowywane w innym umawianym się państwie zgodnie z przepisami Konwencji, pierwsze państwo członkowskie zwalnia z podatku te dochody [...].

[...]

3. [...] [J]eżeli rezydent jednego z umawianych się państw osiąga dochody podlegające opodatkowaniu w innym państwie członkowskim na podstawie art. 10 ust. 2, art. 11 ust. 2 i 7 lub art. 12 ust. 2 i 6, pierwsze państwo przyznaje odliczenie od podatku należnego od tego rezydenta od tych dochodów obliczone od kwoty wyżej wymienionych dochodów, która wliczana jest do podstawy opodatkowania tego rezydenta i którego stawka nie może być niższa od stawki podatku pobranego w innym umawianym się państwie od tych dochodów [...]”.

Okoliczności faktyczne leżące u podstaw postępowania przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

10 BBVA jest spółką dominującą Grupo Consolidado (grupy skonsolidowanej) 2/82. W hiszpańskim systemie prawnym grupa skonsolidowana jest podmiotem utworzonym w celach podatkowych przez zespół spółek, z których jedna jest spółką dominującą wobec pozostałych.

11 Decyzją z dnia 24 października 1997 r., wydaną w wyniku czynności sprawdzania i kontroli dotyczących podatku od osób prawnych za rok podatkowy odpowiadający 1991 r. i stwierdzającą, że zgodnie z przepisami art. 24 ust. 4 ustawy 61/1978 jedynie kwota podatku „rzeczywiście” zapłaconego podlega odliczeniu, Oficina Nacional de Inspección powikszyła podstawę opodatkowania zadeklarowaną przez BBVA o 6 750 405 ESP (40 570,75 EUR). Kwota ta odpowiada kwocie, którą BBVA odliczyła od podatku dochodowego od osób prawnych z tytułu

podatku należącego w Belgii od odsetek otrzymanych w tym państwie członkowskim, pomimo że ów ostatni podatek nie został zapłacony, ponieważ stanowi przedmiot odliczenia.

12 Decyzja Oficina Nacional de Inspección została potwierdzona w dniu 11 maja 2001 r. decyzją Tribunal Económico-Administrativo Central (administracyjnego organu kontrolnego). Ponieważ skarga wniesiona przez BBVA od tej decyzji do wydziału administracyjnego Audiencia Nacional została oddalona wyrokiem z dnia 26 czerwca 2003 r., BBVA wniosła kasację do Tribunal Supremo (sądu najwyższego).

13 W skardze BBVA dochodzi o odliczenia od kwoty podatku obciężonego w Hiszpanii jego wszystkie dochody kwoty podatku należącego w Belgii od odsetek otrzymanych w tym państwie członkowskim, który nie został zapłacony z powodu zwolnienia.

14 Tribunal Supremo twierdzi, że hiszpańskie prawo krajowe, w wykładni nadanej mu przez jego wyroki, sprzeciwia się temu, aby BBVA odliczyła od kwoty podatku dochodowego od osób prawnych należącego w Hiszpanii kwoty podatku należącego w Belgii, jeżeli ta ostatnia kwota nie została zapłacona z powodu zwolnienia. Podobny wniosek wynika z art. 23 ust. 3 konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania.

15 Rzecznik sąd zastanawia się nad zgodnością takiego systemu z zasadą swobodnego przepływu kapitału, w zakresie w jakim mające siedzibę w Hiszpanii spółki dokonujące inwestycji w Belgii i osiągnące z tego tytułu zyski tracą w ten sposób korzyść podatkową przyznaną przez belgijskie organy podatkowe, ponieważ ostatecznie płacą w państwie członkowskim siedziby kwoty podatku dochodowego, któremu podlegają, lecz w stosunku do którego skorzystały ze zwolnienia w państwie członkowskim inwestycji.

16 W tych okolicznościach Tribunal Supremo postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 63 [TFUE] i 65 [TFUE] należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu (wynikającemu z jednostronnie przyjętych przepisów lub z postanowień umowy dwustronnej o unikaniu podwójnego opodatkowania), które w ramach podatku dochodowego od osób prawnych i wśród przepisów zmierzających do unikania podwójnego opodatkowania zakazuje odliczania kwoty podatku należącego w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej z tytułu dochodów uzyskanych na ich terytorium i podlegających tam opodatkowaniu, w sytuacji gdy kwota ta, mimo że należy, nie została zapłacona ze względu na zastosowanie zwolnienia, ulgi podatkowej lub jakiegokolwiek innej korzyści podatkowej”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

W przedmiocie dopuszczalności

17 Rzecznik portugalski twierdzi, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym należy odrzucić jako niedopuszczalny, ponieważ wnioskowana przez sąd odsyłający wykładnia art. 63 TFUE i 65 TFUE nie ma znaczenia dla sprawy ze względu na zastosowanie zasady obowiązywania prawa w czasie w odniesieniu do roku 1991. W rzeczywistości bowiem art. 73B i 73D traktatu WE (obecnie, odpowiednio, art. 56 WE i 58 WE), którym odpowiadają art. 63 TFUE i 65 TFUE, zostały wprowadzone do traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Gospodarczą dopiero przez Traktat o Unii Europejskiej, podpisany w Maastricht w dniu 7 lutego 1992 r.

18 W tym zakresie należy przypomnieć, że z utrwalonego orzecznictwa wynika, że w ramach ustanowionej w art. 267 TFUE procedury współpracy między sądami krajowymi a Trybunałem do

tego ostatniego należy udzielenie s?dowi krajowemu u?ytecznej odpowiedzi, która umo?liwi mu rozstrzygni?cie zawis?ego przed nim sporu i z tego te? wzgl?du Trybuna? musi w razie potrzeby przeformu?owa? przed?o?one mu pytania (zob. w szczególno?ci wyroki: z dnia 4 maja 2006 r. w sprawie C?286/05 Haug, Zb.Orz. s. I?4121, pkt 17; z dnia 11 marca 2008 r. w sprawie C?420/06 Jager, Zb.Orz. s. I?1315, pkt 46).

19 Podobnie równie? zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w celu przedstawienia u?ytecznej odpowiedzi s?dowi krajowemu, który zada? pytanie prejudycjalne, Trybuna? mo?e powo?a? si? na przepisy prawa Unii, do których nie odniós? si? s?dzia krajowy w swoim pytaniu (zob. w szczególno?ci wyrok z dnia 12 pa?dziernika 2004 r. w sprawie C?60/03 Wolff & Müller, Rec. s. I?9553, pkt 24; z dnia 7 lipca 2005 r. w sprawie C?153/03 Weide, Zb.Orz. s. I?6017, pkt 25; z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C?513/03 van Hilten-van der Heijden, Zb.Orz. s. I?1957, pkt 26).

20 Zadaniem Trybuna?u jest bowiem wyk?adnia wszelkich przepisów prawa Unii, które mog?by? potrzebne s?dom krajowym w celu rozstrzygni?cia wniesionych przed nie sporów, nawet je?eli przepisy te nie s? wyra?nie wskazane w pytaniach przedstawionych przez te s?dy (zob. wyrok z dnia 19 listopada 2002 r. w sprawie C?304/00 Strawson i Gagg & Sons, Rec. s. I?10737, pkt 58; a tak?e ww. wyrok w sprawie Jager, pkt 47).

21 Poniewa? Trybuna? jest uprawniony do udzielenia odpowiedzi na pytanie prejudycjalne z uwzgl?dnieniem przepisów prawa maj?cych zastosowanie do okoliczno?ci faktycznych le??cych u podstaw post?powania przed s?dem krajowym, nale?y oddali? zarzut niedopuszczalno?ci podniesiony przez rz?d portugalski.

Co do istoty

Uwagi wst?pne

22 Sprawa przed s?dem krajowym dotyczy roku podatkowego odpowiadaj?cego 1991 r., to znaczy sytuacji faktycznej i prawnej poprzedzaj?cej wej?cie w ?ycie TFUE. Na przepisy w dziedzinie swobody przep?ywu kapita?u maj?ce zastosowanie w chwili zaistnienia okoliczno?ci faktycznych sk?ada?y si? art. 67 traktatu EWG oraz dyrektywa 88/361 przyj?ta w celu wykonania rzeczono?ego artyku?u.

23 Z powy?szego wynika, ?e to w ?wietle tych przepisów nale?y odpowiedzie? na pytanie prejudycjalne skierowane przez s?d krajowy.

24 W tym zakresie nale?y przypomnie?, ?e dyrektywa 88/361 dokona?a pe?nej liberalizacji przep?ywu kapita?u i jej art. 1 ust. 1, którego skutek bezpo?redni zosta? uznany przez Trybuna? na?o?y? w tym celu na pa?stwa cz?onkowskie obowi?zek zniesienia wszystkich ogranicze? w przep?ywie kapita?u (zob. wyrok z dnia 11 grudnia 2003 r. w sprawie C?364/01 Barbier, Rec. s. I?15013, pkt 57 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 Niemniej jednak art. 6 ust. 2 dyrektywy 88/361 zezwala? Królestwu Hiszpanii na utrzymanie do dnia 31 grudnia 1992 r. ogranicze? w okre?lonych przep?ywach kapita?u wymienionych w wykazach III i IV za??cznika IV do tej dyrektywy.

26 Z powy?szego wynika, ?e w pierwszej kolejno?ci nale?y sprawdzi?, czy uregulowanie, takie jak sporne w post?powaniu przed s?dem krajowym, stanowi ograniczenie swobodnego przep?ywu kapita?u w rozumieniu art. 1 dyrektywy 88/361.

27 Tylko je?li sporne w post?powaniu przed s?dem krajowym uregulowanie skutkuje ograniczeniem swobody przep?ywu kapita?u, do s?du krajowego b?dzie nale?a?o w drugiej

kolejności zbadanie, czy przepływ kapitału prowadzący do spornej w postępowaniu przed sądem krajowym zapłaty odsetek objęty jest wyjątkiem przewidzianym w art. 6 ust. 2 dyrektywy 88/361, ponieważ tylko sąd krajowy jest kompetentny do ustalenia okoliczności faktycznych i ustalenia charakteru i źródła odsetek otrzymanych od BBVA w Belgii.

W przedmiocie istnienia ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału

28 Należy przypomnieć, że o ile podatki bezpośrednio należne do kompetencji państw członkowskich, to jednak państwa te muszą wykonywać je z poszanowaniem prawa Unii (zob. w szczególności wyroki: z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. s. I-225, pkt 21; z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-80/94 Wielockx, Rec. s. I-2493, pkt 16; z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. s. I-4071, pkt 32; ww. wyrok w sprawie Barbier, pkt 56).

29 Do każdego państwa członkowskiego należy – z poszanowaniem prawa Unii – organizacja własnego systemu opodatkowania dochodów kapitałowych i określenie w jego ramach podstawy opodatkowania, jak również stawki podatkowej, które znajdują zastosowanie do osiągniętych te dochody (zob. podobnie wyroki: z dnia 16 lipca 2009 r. w sprawie C-128/08 Damseaux, Zb.Orz. s. I-6823, pkt 25; a także z dnia 10 lutego 2011 r. w sprawach połączonych C-436/08 i C-437/08 Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen, Zb.Orz. s. I-305, pkt 167 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Wynika z tego, że odsetki płacone przez dłużnika mającego siedzibę lub miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim mogą być przedmiotem podwójnego opodatkowania w wymiarze prawnym, jeżeli obydwa państwa członkowskie zechcą skorzystać z przysługującej im kompetencji podatkowej i opodatkować te odsetki: pierwsze państwo poprzez zastosowanie opodatkowania u źródła i drugie państwo poprzez wliczenie ich do dochodów podlegających opodatkowaniu osoby otrzymującej je.

31 Ponadto wobec braku unijnych przepisów ujednoczających lub harmonizujących państwa członkowskie zachowują uprawnienia do określenia, w drodze umów lub w sposób jednostronny, kryteriów rozdziału przysługujących im kompetencji podatkowych, w szczególności w celu unikania podwójnego opodatkowania (wyroki: z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie Gilly, Rec. s. I-2793, pkt 24, 30; z dnia 21 września 1999 r. w sprawie Saint-Gobain ZN, Rec. s. I-6161, pkt 57; z dnia 8 listopada 2007 r. w sprawie C-379/05 Amurta, Zb.Orz. Rec. s. I-9569, pkt 17; a także z dnia 20 maja 2008 r. w sprawie C-194/06 Orange European Smallcap Fund, Zb.Orz. s. I-3747, pkt 32). To do państw członkowskich należy przyjęcie przepisów koniecznych dla unikania przypadków podwójnego opodatkowania, w szczególności przy wykorzystaniu kryteriów, które zostały przyjęte w międzynarodowej praktyce podatkowej (zob. wyrok z dnia 14 listopada 2006 r. w sprawie C-513/04 Kerckhaert i Morres, pkt 23).

32 W niniejszej sprawie z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że takie środki zapobiegające podwójnemu opodatkowaniu odsetek zostały wprowadzone do hiszpańskiego porządku prawnego, po pierwsze, przez konwencję o unikaniu podwójnego opodatkowania, i po drugie, przez hiszpańskie przepisy prawne.

33 I tak art. 23 ust. 3 rzeczony konwencji przewidywa, że Królestwo Hiszpanii przyznaje od podatku należnego od rezydenta tego państwa członkowskiego od odsetek pochodzących z Belgii odliczenie obliczone od kwoty tych odsetek, która wliczana jest do podstawy opodatkowania i którego stawka nie może być niższa od stawki podatku pobranego w Belgii od tych dochodów.

34 Z kolei art. 24 ust. 4 ustawy 61/1978 przewidywa w odniesieniu do dochodów osiągniętych i opodatkowywanych zagranicą odliczenie najniższej z dwóch następujących kwot, to znaczy b) d)

kwoty rzeczywiście zapłaconej za granicą z tytułu opłaty identycznej lub podobnej do tego podatku, bądź kwoty podatku, który zostałby zapłacony w Hiszpanii od tych dochodów, gdyby zostały one uzyskane na terytorium hiszpańskim.

35 W ramach postępowania przed sądem krajowym BBVA wniosła jednak o to, aby kwota podatku należącego w Belgii od odsetek uzyskanych w tym państwie czonkowskim, lecz niezapłacony z powodu zwolnienia, został odliczony od kwoty podatku dochodowego od osób prawnych należącego w Hiszpanii.

36 Sąd odsyłający uważa, że wykładania przepisów konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania i hiszpańskich przepisów krajowych w ten sposób, że tylko podatek rzeczywiście zapłacony w innym państwie czonkowskim może zostać odliczony od podatku należącego w Hiszpanii, mogłoby zniechęcić spółki mające siedzibę w Hiszpanii do inwestowania ich kapitału w innym państwie czonkowskim.

37 Należy stwierdzić w związku z tym, że rzekomo doznany przez BBVA uszczerbek polega nie na podwójnym opodatkowaniu odsetek otrzymanych przez BBVA, ponieważ zostały one opodatkowane wyjątkowo w Hiszpanii, lecz na niemożliwości skorzystania przy obliczaniu podatku należącego w Hiszpanii z korzyści podatkowej w formie zwolnienia przyznanego przez uregulowanie belgijskie.

38 Tymczasem Trybunał orzekł już, że niekorzystne skutki, które mogą wynikać z równoległego wykonywania kompetencji podatkowych przysługujących różnym państwom czonkowskim, jeżeli wykonywanie tych kompetencji nie ma charakteru dyskryminującego, nie stanowi ograniczenia swobód przepływu (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Kerckhaert i Morres, pkt 19, 20, 24; w sprawie Orange European Smallcap Fund, pkt 41, 42, 47; a także w sprawie Damseaux, pkt 27).

39 W ten sposób skoro państwa czonkowskie nie mają obowiązku dostosowywania ich własnego systemu podatkowego do różnych systemów podatkowych innych państw czonkowskich w szczególności w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania (zob. wyrok z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie C-67/08 Block, Zb.Orz. s. I-883, pkt 31), a fortiori państwa te nie mają obowiązku dostosowywania swych uregulowań podatkowych w celu umożliwienia podatnikowi skorzystania z korzyści podatkowej przyznanej przez inne państwo czonkowskie w ramach wykonywania jego kompetencji podatkowych, o ile ich uregulowania nie są dyskryminujące.

40 W związku z tym należy zbadać, czy przy stosowaniu uregulowania takiego jak sporne w postępowaniu przed sądem krajowym odsetki otrzymane w innym państwie czonkowskim nie są traktowane w sposób dyskryminujący w stosunku do tych, które zostały otrzymane w Hiszpanii.

41 W tym zakresie z utrwalonego orzecznictwa wynika, że dyskryminacja może polegać nie tylko na stosowaniu różnych przepisów do porównywalnych sytuacji, lecz także na stosowaniu tego samego przepisu do różnych sytuacji (zob. ww. wyrok w sprawie Schumacker, pkt 30; z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie C-311/97 Royal Bank of Scotland, Rec. s. I-2651, pkt 26; a także ww. wyrok w sprawie Kerckhaert i Morres, pkt 19).

42 Tymczasem z punktu widzenia przepisów podatkowych państwa siedziby lub miejsca zamieszkania pozycja podatnika otrzymującego odsetki niekoniecznie zmienia się na tej tylko podstawie, że otrzymuje je on od dłużnika mającego siedzibę lub miejsce zamieszkania w innym państwie czonkowskim, które w wykonywaniu swojego władztwa podatkowego może opodatkować te odsetki u źródła podatkiem dochodowym (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Kerckhaert i Morres, pkt 19; wyrok z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawie C-298/05 Columbus

Container Services, Zb.Orz. s. I?10451, pkt 42).

43 Oczywiście w niniejszej sprawie nie podniesiono przed Trybuna?em dyskryminacyjnego traktowania odsetek otrzymanych w innym pa?stwie cz?onkowskim w stosunku do odsetek otrzymanych z hiszpa?skiego ?ród?a.

44 Niemniej jednak z ram prawnych takich jak przedstawione przez s?d krajowy wynika, ?e ustawa 230/1963 stanowi w art. 57 ust. 1, ?e je?eli nale?y odliczy? od kwoty podatku sumy nale?ne lub zap?acone z tytu?u jednego lub kilku wcze?niej na?o?onych podatków, to kwoty te s? odliczane w ca?o?ci, nawet je?eli stanowi?y one przedmiot zwolnienia lub ulgi.

45 W zwi?zku z tym do s?du krajowego, do którego wy??cznej kompetencji nale?y interpretacja prawa krajowego, nale?y sprawdzenie, czy z uwagi na sposób opodatkowania odsetek otrzymywanych w Hiszpanii rzeczony przepis ustawy 230/1963 mo?e by? stosowany do tych odsetek oraz czy w takim przypadku traktowanie zastrze?one dla odsetek otrzymanych w innym pa?stwie cz?onkowskim nie jest dyskryminuj?ce w stosunku do tego, jakiemu podlegaj? odsetki otrzymane w Hiszpanii je?eli chodzi o mo?liwo?? odliczenia podatku nale?nego, lecz niezap?aconego.

46 Z uwagi na ogó? powy?szych rozwa?a? na przedstawione pytanie nale?y odpowiedzie?, ?e art. 67 traktatu EWG i art. 1 dyrektywy 88/361 nie sprzeciwiaj? si? uregulowaniu pa?stwa cz?onkowskiego takiemu jak sporne w post?powaniu przed s?dem krajowym, które w ramach podatku dochodowego od osób prawnych i przepisów zmierzaj?cych do unikania podwójnego opodatkowania zakazuje odliczania kwoty podatku nale?nego w innych pa?stwach cz?onkowskich Unii od dochodów otrzymanych na ich terytorium i podlegaj?cych temu podatkowi, je?eli pomimo nale?no?ci tych kwot nie s? one p?acone – na podstawie zwolnienia, ulgi lub innej korzy?ci podatkowej, o ile uregulowanie to nie jest dyskryminuj?ce w stosunku do traktowania, jakiemu poddane s? odsetki otrzymane w rzeczonym pa?stwie cz?onkowskim, co podlega weryfikacji s?du odsy?aj?cego.

W przedmiocie kosztów

47 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 nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? poniesione przez strony post?powania przed s?dem krajowym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (pierwsza izba) orzeka, co nast?puje:

Artyku? 67 traktatu EWG i art. 1 dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu [artyku? uchylony przez traktat z Amsterdamu] nie sprzeciwiaj? si? uregulowaniu pa?stwa cz?onkowskiego takiemu jak sporne w post?powaniu przed s?dem krajowym, które w ramach podatku dochodowego od osób prawnych i przepisów zmierzaj?cych do unikania podwójnego opodatkowania zakazuje odliczania kwoty podatku nale?nego w innych pa?stwach cz?onkowskich Unii Europejskiej od dochodów otrzymanych na ich terytorium i podlegaj?cych temu podatkowi, je?eli pomimo nale?no?ci tych kwot nie s? one p?acone – na podstawie zwolnienia, ulgi lub innej korzy?ci podatkowej, o ile uregulowanie to nie jest dyskryminuj?ce w stosunku do traktowania, jakiemu poddane s? odsetki otrzymane w rzeczonym pa?stwie cz?onkowskim, co podlega weryfikacji s?du krajowego.

Podpisy

* Język postępowania: hiszpański.