

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŹU (pierwsza izba)

z dnia 17 maja 2017 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Swoboda przedsiwiorczości – Dyrektywa o spółkach dominujcych i zależnych – Przepisy podatkowe – Podatek dochodowy od osób prawnych – Wypłata dywidend – Pobranie podatku u ródka – Podwójne opodatkowanie – Fairness tax

W sprawie C-68/15

majcej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, zony przez Grondwettelijk Hof (trybuna konstytucyjny, Belgia) postanowieniem z dnia 28 stycznia 2015 r., które wpynno do Trybunau w dniu 13 lutego 2015 r., w postpowaniu:

X

przeciwko

Ministerraad,

TRYBUNAŹ (pierwsza izba),

w skadzie: R. Silva de Lapuerta, prezes izby, E. Regan, J.C. Bonichot, A. Arabadjiev i C.G. Fernlund (sprawozdawca), sdziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzgldniajc pisemny etap postpowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 22 czerwca 2016 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu X przez T. Engelena, L. Ketelsa oraz P. Reniera, advocaten,
- w imieniu rdu belgijskiego przez J.C. Halleux, D. Delvaux, a takie M. Jacobs oraz C. Pochet, dziajcych w charakterze peñomocników,
- w imieniu rdu francuskiego przez D. Colasa, J.S. Pilczera oraz S. Ghiandoni, dziajcych w charakterze peñomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa oraz C. Soulay, dziajcych w charakterze peñomocników,

po zapoznaniu si z opini rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 17 listopada 2016 r.,

wydaje nastpujcy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 49 TFUE oraz art. 4 ust. 3 i art. 5 dyrektywy Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania maj?cego zastosowanie w przypadku spó?ek dominuj?cych i spó?ek zale?nych ró?nych pa?stw cz?onkowskich (Dz.U. 2011, L 345, s. 8, zwanej dalej „dyrektyw? o spó?kach dominuj?cych i zale?nych”).

2 Wniosek ów zosta? z?o?ony w ramach sporu pomi?dzy X a Ministerraad (rad? ministrów, Belgia) w przedmiocie skargi o stwierdzenie niewa?no?ci przepisów prawa krajowego wprowadzaj?cych podatek odr?bny od podatku dochodowego od osób prawnych i podatku od osób nieb?d?cych rezydentami, zwany *fairness tax*, któremu to podatkowi podlegaj? spó?ki b?d?ce rezydentami i spó?ki nieb?d?ce rezydentami, w przypadku gdy spó?ki te wyp?acaj? dywidendy nieznajduj?ce si? – ze wzgl?du na zastosowanie pewnych korzy?ci podatkowych przewidzianych w krajowym systemie podatkowym – w ich ko?cowym wyniku podlegaj?cym opodatkowaniu.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z motywem 3 dyrektywy o spó?kach dominuj?cych i zale?nych celem tego aktu jest zwolnienie dywidend i innych zysków wyp?acanych przez spó?ki zale?ne ich spó?kom dominuj?cym z podatku potr?canego [pobieranego] u ?ród?a dochodu oraz wyeliminowanie podwójnego opodatkowania takiego dochodu na poziomie spó?ki dominuj?cej.

4 Motywy 7 i 9 tej dyrektywy stanowi?:

„(7) W przypadku gdy spó?ka dominuj?ca przez swój zwi?zek ze spó?k? zale?n? ma udzia? w zyskach podzielonych [wyp?aconych], pa?stwo cz?onkowskie spó?ki dominuj?cej musi powstrzyma? si? od opodatkowania tych zysków albo opodatkowa? te zyski, upowa?niaj?c jednocze?nie spó?k? dominuj?c? do odliczenia od kwoty podatku nale?nego tej cz??ci podatku dochodowego od osób prawnych, p?aconego przez spó?k? zale?n?, która odnosi si? do tych zysków.

[...]

(9) Wyp?ata zysków podzielonych [zysków] i ich otrzymywanie przez sta?y zak?ad spó?ki dominuj?cej powinny prowadzi? do takiego samego traktowania, jakie ma zastosowanie pomi?dzy spó?k? zale?n? a dominuj?c?. [...]”.

5 Artyku? 4 ust. 1 i 3 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„1. W przypadku gdy spó?ka dominuj?ca lub jej sta?y zak?ad, na mocy powi?zania spó?ki dominuj?cej z jej spó?k? zale?n?, otrzymuje zyski podzielone [wyp?acone], pa?stwo cz?onkowskie spó?ki dominuj?cej i pa?stwo cz?onkowskie jej sta?ego zak?adu, z wyj?tkiem sytuacji, gdy spó?ka zale?na ulega likwidacji:

- a) powstrzymuje si? od opodatkowania takich zysków; albo
- b) opodatkowuje te zyski, upowa?niaj?c jednocze?nie spó?k? dominuj?c? i sta?y zak?ad do odliczenia od kwoty podatku nale?nego cz??ci podatku dochodowego od osób prawnych odnosz?cej si? do tych zysków i zap?aconej przez spó?k? zale?n? i ka?d? podporz?dkowan?

spółki zależnej, pod warunkiem że na każdym poziomie spółka i jej podporządkowane spółki spełniają kryteria definicji określonych w art. 2 oraz spełniają wymogi przewidziane w art. 3, w granicach kwoty odpowiedniego należnego podatku.

[...]

3. Każde z państw członkowskich może postanowić, że opłaty [koszty] odnoszące się do udziałów i strat wynikających z udziału [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”.

6 Artykuł 5 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych stanowi:

„Zyski, które spółka zależna wypłaca swojej spółce dominującej, są zwolnione z podatku potrącanego [pobieranego] u źródła dochodu”.

Prawo belgijskie

7 Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (kodeks podatków dochodowych z 1992 r.) został zmieniony przez wet houdende diverse bepalingen (ustawa w sprawie przepisów różnych) z dnia 30 lipca 2013 r. (*Belgisch Staatsblad* z dnia 1 sierpnia 2013 r.) (zwany dalej „WIB 1992”). Rozdział 15 owej ustawy z dnia 30 lipca 2013 r. zawiera sekcję 2, w której podsekcja 1 została zatytułowana „*Fairness tax*”. Podsekcja ta obejmuje art. 43–51 tej ustawy, które zmieniają art. 198, 207, 218, 219b, 233, 246, 275 i 463a WIB 1992.

8 Zgodnie z art. 198 § 1 pkt 1 WIB 1992:

„Za koszt uzyskania przychodu nie są uznawane:

1) podatek dochodowy od osób prawnych, w tym odrębny podatek należny na mocy art. 219a–219c, kwoty zapłacone na poczet podatku dochodowego od osób prawnych, podatek od dochodów kapitałowych ponoszony przez dźwicznika dochodu przy spłacie beneficjenta z naruszeniem art. 261, lecz z wykluczeniem odrębnego podatku należnego na mocy art. 219”.

9 Artykuł 207 akapit drugi WIB 1992 przewiduje:

„Żadne z tych odliczeń czy bilansowania strat za okres podatkowy nie może zostać dokonane na czysty wynik uzyskanego z wyjątkowych lub nieodpłatnych korzyści, o których mowa w art. 79, ani na otrzymanych korzyściach finansowych lub innego rodzaju, o których mowa w art. 53 pkt 24, ani na podstawie odrębnego szczególnego podatku ustalonego na wydatkach lub korzyściach każdego rodzaju, niezasadzonych zgodnie z art. 219, ani na czysty zysków przeznaczonych na wydatki, o których mowa w art. 198 § 1 pkt 9, 12, ani na czysty zysków wynikających z naruszenia art. 194c § 2 akapit czwarty i z zastosowania art. 194c § 4, ani na zyskach kapitałowych, o których mowa w art. 217 pkt 3, ani na dywidendach, o których mowa w art. 219b”.

10 Artykuł 218 § 1 rzeczono kodeksu ma następujące brzmienie:

„Podatek obliczony zgodnie z art. 215–217 i odrębny podatek określony w art. 219b mogą zostać powiększone tak jak jest to przewidziane w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych w drodze art. 157–168, w przypadku braku zaliczek lub ich niewystarczającej kwoty.

W drodze odstąpienia od art. 160 i 165 ograniczenie powiększenia [zobowiązania podatkowego]

do 90% i podwyższenie podstawy obliczenia do 106% kwoty podatku należnego państwu nie mają niemniej zastosowania”.

11 W myśli art. 219b tego kodeksu:

„§ 1. Za okres podatkowy, w którym doszło do wypłaty dywidend w rozumieniu art. 18 akapit pierwszy pkt 1–2a, odrębny podatek jest wprowadzany i obliczany zgodnie z przepisami poniższych paragrafów.

Ów podatek odrębny jest niezależny i, w danym przypadku, uzupełniająco względem innych podatków, które są należne na mocy innych przepisów niniejszego kodeksu lub, w danym przypadku, w ramach wykonywania szczególnych przepisów prawnych.

§ 2. Podstawą opodatkowania tym odrębnym podatkiem stanowi dodatnia różnica pomiędzy dywidendami brutto, wypłaconymi w danym okresie podatkowym, a kosztowym, podlegającym opodatkowaniu wynikiem, który w rzeczywistości podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych, o którym mowa w art. 215 i 216.

§ 3. W ten sposób ustalona podstawa opodatkowania jest obniżana o cztery wypłaconych dywidend, pochodzących z rezerw wcześniej opodatkowanych, ale nie później niż w roku podatkowym 2014. Przy stosowaniu tego obniżenia rezerwy już opodatkowane uwzględnia się przed ostatnimi utworzonymi rezerwami.

Za rok podatkowy 2014 dywidendy wypłacone w tym samym roku podatkowym nigdy nie będą uwzględnione jako rezerwy opodatkowane za ten sam rok podatkowy.

§ 4. Otrzymałe saldo jest następnie ograniczone według wartości procentowej, która wyraża stosunek pomiędzy:

- z jednej strony, w liczniku, faktycznie dokonany w roku podatkowym odliczeniami przeniesionych strat i odliczeniami na kapitał wysokiego ryzyka,
- z drugiej strony, w mianowniku, uzyskanym w danym okresie podatkowym wynikiem podatkowym spółki, z wyłączeniem zwolnionych z podatku obniżonej wartości, rezerw i zysków kapitałowych.

§ 5. Określona zgodnie z poprzednimi paragrafami podstawa nie może zostać ograniczona lub obniżona w żaden inny sposób.

§ 6. Odrębny podatek wynosi 5% kwoty w ten sposób obliczonej.

§ 7 Spółki, które na podstawie art. 15 kodeksu spółek są uznane za małe spółki w roku podatkowym związany z okresem podatkowym, w którym dywidendy zostały wypłacone, nie podlegają wskazanemu podatkowi”.

12 Artykuł 233 akapit trzeci WIB 1992 stanowi:

„Ponadto odrębny podatek jest ustalany zgodnie z zasadami określonymi w art. 219b. W celu zastosowania tego przepisu, w odniesieniu do przedsiębiorstw belgijskich, przez »wypłacone dywidendy« rozumie się cztery dywidend brutto wypłaconych przez spółkę, która to cztery odpowiada udziałowi wyniku finansowego belgijskiego przedsiębiorstwa w całym wyniku finansowym spółki”.

13 Artyku? 246 akapit pierwszy pkt 3 tego kodeksu ma nast?puj?ce brzmienie:

„z zastrze?eniem art. 218 odr?bny podatek, o którym mowa w art. 233 akapit trzeci, obliczany jest wed?ug stawki 5%”.

14 Artyku? 463a § 1 pkt 1 rzeczono? kodeksu przewiduje:

„Z tytu?u dop?aty uzupe?niaj?cej na wypadek kryzysu ustalono, na wy??czn? korzy?? pa?stwa, trzy dodatkowe op?aty:

1) do podatku dochodowego od osób prawnych, do podatku od osób prawnych, o których mowa w art. 220 pkt 2 i 3, oraz od podatników, o których mowa w art. 227 pkt 2 i 3, z wy??czeniem innych pa?stw i ich jednostek terytorialnych ni?szego szczebla lub samorz?dów terytorialnych, do podatku od osób nieb?d?cych rezydentami, w tym odr?bnych podatków, o których mowa w art. 219a, 219b i art. 246 akapit pierwszy pkt 2 i 3; dop?aty uzupe?niaj?ce na wypadek kryzysu obliczane s? na podstawie tych okre?lonych podatków:

- przed naliczeniem zaliczek, o których mowa w art. 218, 226, art. 246 akapit pierwszy pkt 1 i art. 246 akapit drugi, podatku u ?ród?a, rycza?owego udzia?u w podatku zagranicznym i zaliczenia na poczet podatku, o których mowa w art. 277–296;
- przed zastosowaniem podwy?szenia przewidzianego na wypadek braku okre?lonych w tiret pierwszym zaliczek lub ich niewystarczaj?cej kwoty”.

15 Artyku? 2757 akapit czwarty tego kodeksu zosta? sformu?owany nast?puj?co:

„Król mo?e podwy?szy? stawk? podatkow?, przewidzian? w akapicie trzecim, w drodze dekretu poddanego pod obrady rady ministrów dla pracodawców okre?lonych w niniejszym artykule, którzy b?d? s? uznani za ma?e spó?ki na podstawie art. 15 kodeksu spó?ek, b?d? s? osobami fizycznymi, które spe?niaj? odpowiednio kryteria ze wskazanego art. 15. Król przedk?ada izbom ustawodawczym natychmiast, gdy si? zbior?, w innym przypadku – przy otwarciu ich najbli?szej sesji, projekt ustawy zatwierdzaj?cej dekrety przyj?te w ramach wykonywania niniejszego akapitu”.

16 Artyku? 51 ustawy z dnia 30 lipca 2013 r. w sprawie przepisów ró?nych stanowi:

„Artyku?y 43–49 wchodzi? w ?ycie pocz?wszy od roku podatkowego 2014.

Wszelkie zmiany dokonane od dnia 28 czerwca 2013 r. do dnia zamkni?cia rocznego sprawozdania finansowego pozostaj? bez wp?ywu na stosowanie przepisów przyj?tych w niniejszej podsekcji.

Artyku? 50 stosuje si? do wynagrodze? wyp?acanych lub przyznanych od dnia 1 stycznia 2014 r.”.

Post?powanie g?ówne i pytania prejudycjalne

17 X wniós? do Grondwettelijk Hof (trybuna?u konstytucyjnego, Belgia) skarg? o stwierdzenie niewa?no?ci przepisów prawa krajowego wprowadzaj?cych *fairness tax*.

18 S?d odsy?aj?cy zauwa?a, ?e *fairness tax* stanowi podatek odr?bny od podatku dochodowego od osób prawnych i podatku od osób nieb?d?cych rezydentami, a system omawianego podatku jest okre?lony w art. 43–51 ustawy z dnia 30 lipca 2013 r. w sprawie przepisów ró?nych. Podatek ten ma zastosowanie, w przypadku gdy w tym samym okresie podatkowym wyp?acane s? dywidendy i gdy wynik podatkowy spó?ki zostaje obni?ony w ca?o?ci

b) w części przez zastosowanie różnych odliczeń przewidzianych przez krajowy system podatkowy.

19 W ramach skargi o stwierdzenie nieważności tych art. 43–51 X podniósł, po pierwsze, że *fairness tax* stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości utrudniające dokonanie przez spółki niebędące rezydentami swobodnego wyboru formy prawnej, w jakiej zamierzają one prowadzić swój działalność gospodarczą w Belgii.

20 Otóż spółka niebędąca rezydentem prowadząca działalność gospodarczą w Belgii za pośrednictwem spółki zależnej podlega pośrednio opodatkowaniu *fairness tax* jedynie wtedy, gdy ta spółka zależna rzeczywiście wypłaca na rzecz tej pierwszej spółki dywidendy z tytułu swoich zysków, niezależnie od tego, czy ta spółka niebędąca rezydentem dodatkowo sama wypłaca dywidendy, czy też nie.

21 Natomiast, w przypadku gdy spółka niebędąca rezydentem prowadzi działalność gospodarczą w Belgii za pośrednictwem stałego zakładu, podlega ona opodatkowaniu *fairness tax*, jeżeli sama dokonuje wypłaty dywidend niezależnie od kwestii, czy zyski stałego zakładu spłynęły do tej spółki lub czy zostały przeznaczone na rezerwy lub ponownie zainwestowane w Belgii. Podstawa opodatkowania rzeczony spółki może więc obejmować także zyski zrealizowane przez nią poza Belgią, z tej tylko przyczyny, że spółka ta posiada stały zakład w Belgii.

22 Ponadto *fairness tax* prowadzi również do dyskryminacji ze względu na przynależność państwową pomiędzy spółką niebędącą rezydentem prowadzącą działalność gospodarczą w Belgii za pośrednictwem stałego zakładu a spółką będącą rezydentem, jako że spółka niebędąca rezydentem może podlegać opodatkowaniu tym podatkiem, nawet jeżeli cały zysk jej belgijskiego stałego zakładu został przeznaczony na rezerwy bądź ponownie zainwestowany w Belgii, podczas gdy nie jest tak, w przypadku gdy spółka będąca rezydentem przeznacza na rezerwy lub ponownie inwestuje cały swój zysk w tym państwie członkowskim.

23 Rada ministrów uważa, że zarzucane odmienne traktowanie wynika z cech charakterystycznych stałego zakładu, ponieważ w przeciwieństwie do spółki zależnej stały zakład nie może sam wypłacać dywidend.

24 W odniesieniu do zarzucanego odmiennego traktowania pomiędzy spółką niebędącą rezydentem prowadzącą działalność gospodarczą w Belgii za pośrednictwem stałego zakładu a spółką będącą rezydentem rada ministrów wskazuje, iż w celu uniknięcia ewentualnej dyskryminacji rozpatrywane przepisy przewidują, dla ustalenia podstawy opodatkowania *fairness tax* spółki niebędącej rezydentem, obliczenie fikcyjnej dywidendy. Przepisy te nie wprowadzają zatem żadnego odmiennego traktowania, ale dostosowują się do okoliczności.

25 Po drugie, zdaniem X *fairness tax* należy uznać za podatek pobierany u źródła, ponieważ jest on pobierany od zysków wypłaconych przez spółkę zależną na rzecz spółki dominującej i w związku z tym jest sprzeczny z art. 5 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych, na mocy którego to przepisu zyski, które spółka zależna wypłaca swojej spółce dominującej, są zwolnione z podatku pobieranego u źródła dochodu.

26 Rada ministrów uważa, że *fairness tax* nie jest ukrytym podatkiem pobieranym u źródła, lecz odrębnym podatkiem obliczanym w zależności od wypłaconych dywidend, które nie pojawiły się w podlegającym opodatkowaniu wyniku spółki zależnej, ponieważ podlegały odliczeniu z tytułu kapitału wysokiego ryzyka lub odliczeniu z tytułu wcześniej poniesionych strat.

27 Po trzecie, X stwierdza, że *fairness tax* może spowodować objęcie zysków wchodzących w

zakres stosowania dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych podatkiem przekraczającym próg 5% przewidziany w art. 4 ust. 3 owej dyrektywy.

28 Zwolnienie 95% zysków jest możliwe jedynie wtedy, gdy osiągnięte zyski zostaną natychmiast wypłacone w ciągu tego samego roku. Gdyby zostały one wypłacone w kolejnym roku, wówczas zyski będą podlegały opodatkowaniu *fairness tax* w części przekraczającej 5%, jako że współczynnik proporcjonalności uwzględnia jedynie zyski za dany rok oraz mające do nich zastosowanie odliczenie z tytułu kapitału wysokiego ryzyka lub odliczenie z tytułu przeniesionych strat w tymże roku.

29 Zdaniem rady ministrów decyzja o wypłacie dywidend z zysków stanowi strategiczny wybór spółki dominującej. *Fairness tax* różni się u tej samej spółki w każdym roku podatkowym w zależności od kwoty wypłaconych dywidend, zastosowania odliczeń z tytułu kapitału wysokiego ryzyka oraz wysokości wyniku podatkowego, i nie skutkuje zatem opodatkowaniem części dywidend przekraczającej próg 5%.

30 W tych okolicznościach Grondwettelijk Hof (trybuna konstytucyjny, Belgia) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu prawa krajowego, zgodnie z którym:

a) spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim, mające stały zakład w Belgii, podlegają opodatkowaniu, gdy postanowią wypłacić zyski nieuwzględnione w kołowym, podlegającym opodatkowaniu wyniku spółki, niezależnie od tego, czy zysk stałego zakładu w Belgii odpływny do spółki dominującej, podczas gdy spółki mające siedziby w innym państwie członkowskim posiadające spółkę zależną w Belgii nie podlegają opodatkowaniu takim podatkiem, gdy postanowią wypłacić zyski nieuwzględnione w kołowym, podlegającym opodatkowaniu wyniku spółki, niezależnie od tego, czy spółka zależna wypłaciła dywidendy, czy też nie;

b) spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim, mające stały zakład w Belgii, dokonujące pełnego zatrzymania belgijskiego zysku jako rezerwy podlegają opodatkowaniu, gdy postanowią wypłacić zyski nieuwzględnione w kołowym, podlegającym opodatkowaniu wyniku spółki, podczas gdy spółki belgijskie, dokonujące pełnego zatrzymania zysku jako rezerwy takiemu opodatkowaniu nie podlegają?

2) Czy art. 5 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych należy interpretować w ten sposób, że z podatkiem pobieranym u źródła dochodu mamy do czynienia wtedy, gdy przepis prawa krajowego przewiduje, iż podatek zostaje nałożony w przypadku wypłaty zysku przez spółkę zależną na rzecz spółki dominującej, ponieważ w tym samym okresie podatkowym zostają wypłacone dywidendy i podlegają opodatkowaniu wynik spółki zostaje obniżony w całości bądź w części przez odliczenie na kapitał wysokiego ryzyka lub przeniesione straty podatkowe, podczas gdy na podstawie ustawodawstwa krajowego zysk nie podlega opodatkowaniu, gdyby pozostał w spółce zależnej i nie zostałby wypłacony na rzecz spółki dominującej?

3) Czy art. 4 ust. 3 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu prawa krajowego, zgodnie z którym podatek zostaje pobrany od wypłaty dywidendy, jeżeli uregulowanie to skutkuje tym, iż w przypadku gdyby spółka wypłaciła uzyskaną dywidendę w roku następującym po roku, w którym sama ją uzyskała, opodatkowana zostałaaby całościowo dywidendy przekraczająca próg określony w art. 4 ust. 3 tej dyrektywy, podczas gdy nie ma to miejsca gdy spółka ponownie wypłaciła dywidendę w roku,

w którym j? uzyska?a?”.

W przedmiocie pyta? prejedycjalnych

31 Tytu?em wst?pu nale?y zauwa?y?, ?e poprzez swoje pytania s?d odsy?aj?cy wyra?a w?tpliwo?ci co do zgodno?ci z prawem Unii przepisów prawa podatkowego pa?stwa cz?onkowskiego, takich jak rozpatrywane w post?powaniu g?ównym, maj?cych zastosowanie w sytuacji, w której kwota zysków wyp?aconych przez spó?k? – chodzi tu o spó?k? b?d?c? rezydentem, w tym b?d?c? rezydentem spó?k? zale?n? spó?ki nieb?d?cej rezydentem, lub spó?k? nieb?d?c? rezydentem prowadz?c? dzia?alno?? w tym pa?stwie cz?onkowskim za po?rednictwem sta?ego zak?adu – w nast?pstwie zastosowania pewnych korzy?ci podatkowych przewidzianych przez krajowy system podatkowy wskazanego pa?stwa cz?onkowskiego, jest wy?sza ni? ko?cowy wynik podatkowy tej spó?ki w tym samym pa?stwie cz?onkowskim.

32 Z przed?o?onych Trybuna?owi akt sprawy wynika, ?e celem tych przepisów prawa podatkowego jest opodatkowanie dochodów obj?tych kompetencj? podatkow? danego pa?stwa cz?onkowskiego, a które to dochody, z uwagi na takie skorzystanie, zosta?y wyp?acone, nie b?d?c przy tym opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych – w stosunku do spó?ek b?d?cych rezydentami, czy te? podatkiem od osób nieb?d?cych rezydentami – w stosunku do spó?ek nieb?d?cych rezydentami w tym pa?stwie cz?onkowskim.

33 Z tych akt wynika tak?e, i? rozpatrywane w post?powaniu g?ównym przepisy prawa podatkowego przyjmuj? form? podatku odr?bnego od podatku dochodowego od osób prawnych i podatku od osób nieb?d?cych rezydentami, a którego stawka wynosi 5,15%. Podstaw? opodatkowania tym podatkiem stanowi dodatnia ró?nica pomi?dzy dywidendami brutto, wyp?aconymi w danym okresie podatkowym, a ko?cowym podlegaj?cym opodatkowaniu wynikiem, który w rzeczywisto?ci podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych wed?ug stawki podstawowej. W ten sposób ustalona podstawa opodatkowania jest zmniejszona o cz??? wyp?aconych dywidend, pochodz?cych z rezerw wcze?niej opodatkowanych, ale nie pó?niej ni? w roku podatkowym 2014. Otrzymane saldo jest ograniczone przez wspó?czynnik stanowi?cy u?amek i wyra?aj?cy stosunek pomi?dzy, w liczniku, dokonanymi w roku podatkowym odliczeniami na kapita? wysokiego ryzyka lub z tytu?u przeniesionych strat i, w mianowniku, uzyskanym w danym okresie podatkowym wynikiem podatkowym.

34 W celu obliczenia podstawy opodatkowania w odniesieniu do spó?ki nieb?d?cej rezydentem te przepisy prawa podatkowego przewiduj? obliczenie „fikcyjnej dywidendy”. W takim wypadku „wyp?acone dywidendy” s? z?o?one z cz???ci dywidend wyp?aconych przez spó?k? nieb?d?c? rezydentem, która to cz??? odpowiada udzia?owi wyniku finansowego belgijskiego sta?ego zak?adu w ca?ym wyniku finansowym owej spó?ki.

W przedmiocie pytania pierwszego

35 W celu odpowiedzi na zadane pytania nale?y najpierw przypomnie?, ?e siedziba danej spó?ki, podobnie jak obywatelstwo osób fizycznych, s?u?y okre?leniu jej zwi?zania z porz?dkiem prawnym danego pa?stwa (zob. mi?dzy innymi wyroki: z dnia 28 stycznia 1986 r., Komisja/Francja, 270/83, EU:C:1986:37, pkt 18; z dnia 14 grudnia 2000 r., AMID, C?141/99, EU:C:2000:696, pkt 20).

36 Wynika z powyższego, że zastosowanie krajowych przepisów prawa podatkowego, takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, do, z jednej strony, będącej rezydentem spółki zależnej spółki niebędącej rezydentem i, z drugiej strony, będącego rezydentem stałego zakładu takiej spółki, dotyczy traktowania pod względem podatkowym, odpowiednio, spółki będącej rezydentem i spółki niebędącej rezydentem.

37 Otóż w niniejszej sprawie bezsporne jest, że rozpatrywane belgijskie przepisy prawa podatkowego traktują w ten sam sposób spółki będące rezydentami, w tym będące rezydentami spółki zależne spółek niebędących rezydentami, i spółki niebędące rezydentami, jako że wszystkie te spółki podlegają opodatkowaniu *fairness tax*, gdy dokonują wypłat dywidend w okolicznościach opisanych w pkt 31 i 32 niniejszego wyroku.

38 W tej sytuacji należy rozumieć zadane pytanie w ten sposób, że zmierza ono do wyjaśnienia kwestii, czy swobodę przedsiębiorczości należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie przepisom prawa podatkowego danego państwa członkowskiego takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, na mocy których zarówno spółka niebędąca rezydentem prowadząca działalność gospodarczą w tym państwie członkowskim za pośrednictwem stałego zakładu, jak i spółka będąca rezydentem, w tym będąca rezydentem spółka zależna spółki niebędącej rezydentem, podlegają opodatkowaniu podatkiem takim jak *fairness tax*, jeżeli spółki te wypłacają dywidendy, które ze względu na zastosowanie pewnych korzyści podatkowych przewidzianych przez krajowy system podatkowy, nie znajdują się w ich końcowym wyniku podlegającym opodatkowaniu.

39 Swoboda przedsiębiorczości, której art. 49 TFUE przyznaje obywatelom Unii Europejskiej, zapewnia im dostęp do działalności na własny rachunek oraz możliwości jej wykonywania, jak również prawo tworzenia i zarządzania przedsiębiorstwami na tych samych warunkach co określone przez przepisy państwa członkowskiego pojęcia zakładu dla jego własnych obywateli. Zgodnie z art. 54 TFUE obejmuje ona przysługujące spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutów siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Unii prawo wykonywania działalności w danym państwie członkowskim za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji (wyrok z dnia 17 lipca 2014 r., *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 W odniesieniu do traktowania w przyjmującym państwie członkowskim z orzecznictwa Trybunału wynika, iż ponieważ art. 49 akapit pierwszy zdanie drugie TFUE w sposób wyraźny pozostawia podmiotom gospodarczym swobodę wyboru odpowiedniej formy prawnej, w jakiej zamierzają wykonywać działalność w innym państwie członkowskim, nie należy ograniczać tego wyboru poprzez dyskryminujące przepisy podatkowe (postanowienie z dnia 4 czerwca 2009 r., *KBC Bank i Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, C-439/07 i C-499/07, EU:C:2009:339, pkt 77 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 W odniesieniu do przepisów podatkowych z orzecznictwa Trybunału wynika, iż do każdego państwa członkowskiego należy zorganizowanie z poszanowaniem prawa Unii własnego systemu podatkowego w zakresie opodatkowania zysków, o ile zyski te są objęte zakresem kompetencji podatkowych danego państwa członkowskiego. Wynika stąd, iż przyjmujące państwo członkowskie może swobodnie określić zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego, podstawę opodatkowania oraz stawki podatkowe, które to elementy mają zastosowanie do różnych form prawnych spółek prowadzących działalność w tym państwie członkowskim, z zastrzeżeniem przyznania spółce niebędącej rezydentem traktowania, które nie jest dyskryminujące w stosunku do porównywalnych przedsiębiorstw krajowych (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 grudnia 2006 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 47; a także z dnia 26 czerwca 2008 r., *Burda*, C-284/06, EU:C:2008:365, pkt

86 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 Do dyskryminacji może dojść tylko wtedy, gdy różne zasady stosuje się do porównywalnych sytuacji lub gdy ta sama zasada stosuje się do różnych sytuacji (wyroki: z dnia 14 lutego 1995 r., Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, pkt 30; a także z dnia 1 grudnia 2011 r., Komisja/Węgry, C-253/09, EU:C:2011:795, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 W niniejszej sprawie bezsporne jest, że spółka niebędąca rezydentem prowadzi działalność gospodarczą w Belgii za pośrednictwem stałego zakładu i spółka będąca rezydentem, w tym spółka zależna spółki niebędącej rezydentem, podlegają co do zasady identycznemu traktowaniu pod względem podatkowym, jako że są opodatkowane *fairness tax*, gdy wypłacają dywidendy niezależnie od siebie – ze względu na zastosowanie pewnych korzyści podatkowych przewidzianych w krajowym systemie podatkowym – w ich końcowym wyniku podlegającym opodatkowaniu.

44 Niemniej w zakresie, w jakim z przedmiotowych Trybunałowi akt sprawy wynika, że w odróżnieniu od spółki będącej rezydentem, która podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych w oparciu o jej całkowity dochód, spółka niebędąca rezydentem prowadzi działalność gospodarczą w Belgii za pośrednictwem stałego zakładu podlega opodatkowaniu w tym państwie członkowskim jedynie w oparciu o same zyski zrealizowane przez ten stały zakład, mogłoby być inaczej i rozpatrywane przepisy stanowiłyby wówczas ograniczenie swobody przedsiębiorczości, gdyby sposób określenia podstawy opodatkowania *fairness tax* prowadzi w rzeczywistości do tego, że owa spółka niebędąca rezydentem byłaby traktowana w sposób mniej korzystny niż spółka będąca rezydentem.

45 Zdaniem rzędu belgijskiego, przewidując obliczenie dywidendy fikcyjnej do celów ustalenia podstawy opodatkowania *fairness tax* takiej spółki niebędącej rezydentem, rozpatrywane w postępowaniu głównym przepisy prawa podatkowego uwzględniałyby różnicę w sposobie obliczania podstawy opodatkowania, a zatem mają na celu uniknięcie ewentualnej dyskryminacji.

46 X i Komisja Europejska uważają natomiast, że ów sposób obliczania może prowadzić do większego opodatkowania spółki niebędącej rezydentem. W tym względzie, po pierwsze, X podnosi, że w pewnych sytuacjach rzeczony sposób obliczania prowadzi do tego, że owa spółka niebędąca rezydentem jest opodatkowana z tytułu innych zysków niż te osiągnięte przez belgijski stały zakład. Po drugie, Komisja zauważa, że spółka będąca rezydentem, w tym będąca rezydentem spółka zależna spółki niebędącej rezydentem, podlega opodatkowaniu *fairness tax* jedynie wtedy, gdy rzeczywiście wypłaca dywidendy, podczas gdy spółka niebędąca rezydentem prowadzi działalność gospodarczą w danym państwie członkowskim za pośrednictwem stałego zakładu jest opodatkowana tym podatkiem, gdy wypłaca dywidendy, nawet jeżeli zyski tego stałego zakładu nie stanowią części dywidend wypłaconych przez ową spółkę niebędącą rezydentem.

47 W niniejszej sprawie do sądu odsyłającego, który jest wyjątkowo wyciągnięty w zakresie dokonywania wykładni prawa krajowego, należy – przy uwzględnieniu wszystkich elementów rozpatrywanych w postępowaniu głównym przepisów prawa podatkowego oraz całości krajowego systemu podatkowego – zbadać, czy sposób obliczania podstawy opodatkowania prowadzi w każdym przypadku do tego, że traktowanie pod względem podatkowym spółki niebędącej rezydentem prowadzi do działalności w Belgii za pośrednictwem stałego zakładu nie jest mniej korzystne niż traktowanie, jakiemu podlega spółka będąca rezydentem (zob. podobnie wyrok z dnia 17 września 2015 r., Miljoen i in., C-10/14, C-14/14 i C-17/14, EU:C:2015:608, pkt 48).

48 W ramach tego badania sąd odsyłający musi uwzględnić fakt, iż rozpatrywane w

postępowaniu głównym przepisy prawa podatkowego mają na celu opodatkowanie wypłaconych zysków objętych belgijską kompetencją podatkową, ale co do których to państwo czeskie – ze względu na zastosowanie pewnych korzyści podatkowych przewidzianych w krajowym systemie podatkowym – nie wykonało tej kompetencji podatkowej. W konsekwencji w sytuacji, w której sposób obliczania podstawy opodatkowania spółki niebędącej rezydentem prowadzi do tego, że spółka ta byłaby opodatkowana nawet z tytułu zysków nieobjętych kompetencją podatkową tego państwa czeskiego, rzeczona spółka niebędąca rezydentem podlegałaby traktowaniu mniej korzystnemu niż traktowanie spółki będącej rezydentem.

49 Jeżeli z badania tego wynika, iż dochodzi do takiego traktowania, należałoby wówczas stwierdzić, że przepisy prawa podatkowego takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym stanowią przeszkodę w swobodzie przedsiębiorczości.

50 Przeszkoda taka może zostać dopuszczona jedynie wówczas, gdy dotyczy ona sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub jeżeli jest ona uzasadniona nadrzędnymi względami interesu ogólnego (wyrok z dnia 17 lipca 2014 r., *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

51 Należy przypomnieć, że istnienie porównywalnego charakteru sytuacji transgranicznej i sytuacji wewnętrznej należy badać z uwzględnieniem celu realizowanego przez rozpatrywane krajowe przepisy prawa podatkowego (zob. podobnie wyroki: z dnia 8 listopada 2012 r., *Komisja/Finlandia*, C-342/10, EU:C:2012:688, pkt 36; z dnia 2 czerwca 2016 r., *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, pkt 48).

52 Otóż w świetle przepisów prawa podatkowego przyjmującego państwa czeskiego mających na celu uniknięcie przypadku, w którym osiągnięte w tym państwie zyski – ze względu na zastosowanie pewnych korzyści podatkowych przewidzianych w krajowym systemie podatkowym – są wypłacone, nie zostają opodatkowane po stronie podatnika, sytuacja danego podatnika niebędącego rezydentem prowadzącego działalność gospodarczą w rzeczonym państwie czeskim za pośrednictwem stałego zakładu jest porównywalna z sytuacją podatnika będącego rezydentem. W tych dwóch przypadkach bowiem te przepisy prawa podatkowego mają na celu umożliwienie temu samemu państwu wykonywanie jego kompetencji podatkowych na zyskach objętych zakresem przysługującej mu kompetencji podatkowej (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 listopada 2006 r., *Kerckhaert i Morres*, C-513/04, EU:C:2006:713, pkt 19; a także z dnia 3 września 2014 r., *Komisja/Hiszpania*, C-127/12, niepublikowany, EU:C:2014:2130, pkt 77, 78).

53 W związku z tym w świetle rozpatrywanych w postępowaniu głównym przepisów sytuacja danej spółki niebędącej rezydentem prowadzącej działalność gospodarczą w Belgii za pośrednictwem stałego zakładu jest porównywalna z sytuacją spółki będącej rezydentem, w tym będącej rezydentem spółki zależnej spółki niebędącej rezydentem.

54 W konsekwencji uzasadnienie ograniczenia może opierać się jedynie na nadrzędnych względach interesu ogólnego. Powinno ono ponadto w takiej sytuacji być odpowiednie dla zagwarantowania realizacji zamierzonego przez nie celu i nie wykracza poza to, co jest niezbędnym do jego osiągnięcia (wyrok z dnia 17 lipca 2014 r., *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

55 Rząd belgijski zauważa, że ewentualna przeszkoda w wykonywaniu tej swobody może być uzasadniona dwoma względami interesu ogólnego, a mianowicie celem polegającym na zapewnieniu rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami czesкими oraz celem polegającym na zwalczaniu nadużyć.

56 W tym wzgl?dzie wystarczy stwierdzi?, i? o ile te dwa cele stanowi? nadrz?dne wzgl?dy interesu ogólnego, które mog? uzasadnia? ograniczenie wykonywania swobód przep?ywu gwarantowanych traktatem (zob. wyrok z dnia 5 lipca 2012 r., SIAT, C?318/10, EU:C:2012:415, pkt 36, 37 i przytoczone tam orzecznictwo), o tyle rozpatrywane w post?powaniu g?ównym przepisy nie s? odpowiednie do zapewnienia ich realizacji, co oznacza, ?e wskazane cele nie mog? uzasadnia?, w takim przypadku jak ten rozpatrywany w post?powaniu g?ównym, ewentualnej przeszkody w wykonywaniu swobody przedsi?biorczo?ci.

57 W pierwszej bowiem kolejno?ci rozpatrywane w post?powaniu g?ównym przepisy prawa podatkowego, maj?ce na celu opodatkowanie zysków, które s? obj?te zakresem belgijskiej kompetencji podatkowej i które zosta?y wyp?acone bez opodatkowania ich jednak w tym pa?stwie cz?onkowskim, nie zmiaraj? w ?aden sposób do podzia?u kompetencji podatkowych pomi?dzy Królestwem Belgii a innym pa?stwem cz?onkowskim.

58 W drugiej kolejno?ci, jako ?e celem tych przepisów jest ograniczenie skutku wywo?anego zastosowaniem korzy?ci podatkowych przewidzianych w krajowym systemie podatkowym, nie zmiaraj? one, same w sobie, do unikni?cia wyst?powania praktyki stanowi?cej nadu?ycie.

59 Ponadto ewentualna przeszkoda nie mo?e by? tak?e uzasadniona faktem, i? w niektórych sytuacjach rzeczony przepisy mog?yby prowadzi? do tego, ?e spó?ka nieb?d?ca rezydentem prowadz?ca dzia?alno?? gospodarcz? w Belgii za po?rednictwem sta?ego zak?adu podlega?aby opodatkowaniu w sposób korzystniejszy ni? spó?ka b?d?ca rezydentem.

60 Okoliczno??, i? krajowe przepisy prawa podatkowego stawiaj? spó?ki nieb?d?ce rezydentami w mniej korzystnej pozycji, nie mo?e bowiem by? kompensowane faktem, ?e w innych sytuacjach te same przepisy mog? prowadzi? do korzystnego traktowania tego rodzaju spó?ek (zob. podobnie wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., Pensioenfonds Metaal en Techniek, C?252/14, EU:C:2016:402, pkt 38, 39).

61 W ?wietle ca?o?ci powy?szych rozwa?a? na pytanie pierwsze nale?y odpowiedzie?, i? swobod? przedsi?biorczo?ci nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie stoi ona na przeszkodzie przepisom prawa podatkowego danego pa?stwa cz?onkowskiego takim jak rozpatrywane w post?powaniu g?ównym, na mocy których zarówno spó?ka nieb?d?ca rezydentem prowadz?ca dzia?alno?? gospodarcz? w tym pa?stwie cz?onkowskim za po?rednictwem sta?ego zak?adu, jak i spó?ka b?d?ca rezydentem, w tym b?d?ca rezydentem spó?ka zale?na spó?ki nieb?d?cej rezydentem, podlegaj? opodatkowaniu podatkiem takim jak *fairness tax*, je?eli spó?ki te wyp?acaj? dywidendy, które – ze wzgl?du na zastosowanie pewnych korzy?ci podatkowych przewidzianych przez krajowy system podatkowy – nie znajduj? si? w ich ko?cowym wyniku podlegaj?cym opodatkowaniu, pod warunkiem ?e sposób okre?lenia podstawy opodatkowania tym podatkiem nie prowadzi w rzeczywisto?ci do traktowania owej spó?ki nieb?d?cej rezydentem w sposób mniej korzystny ni? spó?ki b?d?cej rezydentem, czego zbadanie nale?y do s?du odsy?aj?cego.

W przedmiocie pytania drugiego

62 Poprzez pytanie drugie s?d odsy?aj?cy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 5 dyrektywy o spó?kach dominuj?cych i zale?nych nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoi on na przeszkodzie przepisom prawa podatkowego danego pa?stwa cz?onkowskiego takim jak rozpatrywane w post?powaniu g?ównym, które przewiduj? podatek taki jak *fairness tax*, którego opodatkowaniu podlegaj? spó?ki nieb?d?ce rezydentami prowadz?ce dzia?alno?? gospodarcz? w tym pa?stwie cz?onkowskim za po?rednictwem sta?ego zak?adu, a tak?e spó?ki b?d?ce rezydentami, w tym b?d?ca rezydentem spó?ka zale?na spó?ki nieb?d?cej rezydentem, je?eli

spółki te wypacają dywidendy, które – ze względu na zastosowanie pewnych korzyści podatkowych przewidzianych przez krajowy system podatkowy – nie znajdują się w ich końcowym wyniku podlegającym opodatkowaniu.

63 Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że aby móc zakwalifikować dany podatek jako podatek pobierany u źródła w rozumieniu art. 5 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych, muszą zostać spełnione trzy kumulatywne kryteria. Po pierwsze, podatek musi zostać pobrany w państwie, w którym dywidendy zostały wypłacone, a zdarzeniem powodującym powstanie zobowiązania podatkowego w ramach tego podatku musi być wypłata dywidend lub jakiegokolwiek innego dochodu z tytułu udziałów lub akcji, po drugie, podstawą opodatkowania jest dochód z tytułu tych udziałów lub akcji, po trzecie, podatnik jest posiadaczem tych udziałów lub akcji (zob. analogicznie wyrok z dnia 24 czerwca 2010 r., P. Ferrero e C. i General Beverage Europe, C-338/08 i C-339/08, EU:C:2010:364, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

64 Podobnie jak strony w postępowaniu głównym należą stwierdzić, że podatek taki jak *fairness tax* rozpatrywany w postępowaniu głównym spełnia dwie pierwsze przesłanki. Otóż po pierwsze, zdarzeniem powodującym powstanie zobowiązania podatkowego w zakresie tego podatku jest wypłata dywidend i, po drugie, do celów obliczenia podstawy opodatkowania tym podatkiem bierze się pod uwagę wypłaconą kwotę.

65 Niemniej jednak w zakresie, w jakim podatnik podatku takiego jak *fairness tax* nie jest posiadaczem udziałów czy akcji, lecz jest spółką wypacającą, przesłanka trzecia nie jest spełniona.

66 Oceny tej nie podważają przedstawione przez X i Komisję argumenty, zgodnie z którymi w rozpatrywanym przypadku należą preferować podejście oparte na ocenach gospodarczych. W tym względzie wystarczy przypomnieć, że Trybunał w wyroku z dnia 26 czerwca 2008 r., Burda (C-284/06, EU:C:2008:365, pkt 58–62) odrzucił już takie podejście.

67 Trzecia przesłanka dotyczyca istnienia podatku pobieranego u źródła w rozumieniu art. 5 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych nie jest spełniona, dlatego też podatek taki jak rozpatrywany w postępowaniu głównym nie może stanowić podatku pobieranego u źródła w rozumieniu tego przepisu.

68 W konsekwencji na pytanie drugie należą odpowiedzieć, iż art. 5 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych należą interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisom prawa podatkowego danego państwa członkowskiego takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które przewidują podatek taki jak *fairness tax*, którego opodatkowaniu podlegają spółki niebędące rezydentami prowadzące działalność gospodarczą w tym państwie członkowskim za pośrednictwem stałego zakładu, a także spółki będące rezydentami, w tym będąca rezydentem spółka zależna spółki niebędącej rezydentem, jeżeli spółki te wypacają dywidendy, które – ze względu na zastosowanie pewnych korzyści podatkowych przewidzianych przez krajowy system podatkowy – nie znajdują się w ich końcowym wyniku podlegającym opodatkowaniu.

W przedmiocie pytania trzeciego

69 Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 4 ust. 1 lit. a) dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych w związku z art. 4 ust. 3 wskazanej dyrektywy należą interpretować w ten sposób, że przepis ów stoi na przeszkodzie krajowym przepisom prawa podatkowego takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, w zakresie, w jakim te przepisy prawa podatkowego w sytuacji, w której zyski otrzymane przez spółkę dominującą od jej spółki zależnej są wypłacone przez tę spółkę dominującą po roku ich otrzymania, powodują

opodatkowanie tych zysków podatkiem przekraczającym próg 5% przewidziany we wspomnianym przepisie.

70 Z motywu 3 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych wynika, że celem tej dyrektywy jest wyeliminowanie, na poziomie spółki dominującej, podwójnego opodatkowania zysków wypłaconych przez spółkę zależną jej spółce dominującej.

71 W tym względzie art. 4 ust. 1 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych pozostawia państwom członkowskim wybór pomiędzy dwoma systemami, czyli pomiędzy systemem zwolnienia i systemem zaliczenia (zob. podobnie wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 44). Otóż zgodnie z motywami 7 i 9 owej dyrektywy przepis ów precyzuje, że w przypadku gdy spółka dominująca lub jej stały zakład, na mocy powołania 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.

72 Jednakże art. 4 ust. 3 tej dyrektywy stanowi, iż państwa członkowskie mogą 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. Z owego przepisu wynika także, iż jeżeli koszty zarządzania związane z udziałami są w takim przypadku ustalone według stawki ryczałtowej, to taka kwota nie może przekraczać 5% wypłaconych zysków spółki zależnej.

73 Artykuł 4 tej dyrektywy ma na celu zatem uniknięcie sytuacji, w której zyski wypłacone spółce dominującej bądźcej rezydentem przez spółkę zależną niebędącą rezydentem podlegającym opodatkowaniu, najpierw, po stronie spółki zależnej w jej państwie rezydencji, a następnie po stronie spółki dominującej w jej państwie rezydencji.

74 W niniejszej sprawie należy sprecyzować, po pierwsze, iż z postanowienia odsyłającego wynika, że przy dokonywaniu transpozycji dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych Królestwo Belgii zdecydowało się na system zwolnienia. Ponadto to państwo członkowskie skorzystało z uprawnienia przewidzianego w art. 4 ust. 3 rzeczonej dyrektywy. Zyski pochodzące z niebędących rezydentami spółek zależnych belgijskich spółek dominujących są więc zwolnione do wysokości 95%.

75 Po drugie, bezsporne jest, że *fairness tax* w sytuacji, w której zyski wypłacone spółce dominującej bądźcej rezydentem przez spółkę zależną niebędącą rezydentem są wypłacone przez tę spółkę dominującą po roku ich otrzymania, powoduje opodatkowanie tych zysków podatkiem przekraczającym próg 5% przewidziany w owym art. 4 ust. 3 i w konsekwencji prowadzi do podwójnego opodatkowania tych zysków.

76 Powstaje więc pytanie, czy takie podwójne opodatkowanie jest sprzeczne z dyrektywą o spółkach dominujących i zależnych.

77 Zdaniem rzędów belgijskiego i francuskiego zyski dalej wypłacone przez spółkę dominującą na rzecz jej udziałowców lub akcjonariuszy nie wchodzi w zakres stosowania art. 4 ust. 1 lit. a) dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych, jako że przepis ów ma zastosowanie jedynie wtedy, gdy spółka dominująca otrzymuje zyski wypłacone przez jej spółkę zależną.

78 Taka wykładnia, która nie wynika ani z brzmienia tego przepisu, ani z kontekstu, w jakim się on znajduje, czy też z jego celów, nie może zostać zaakceptowana.

79 W pierwszej kolejności bowiem, poprzez ustanowienie, że państwo członkowskie spółki dominującej i państwo członkowskie stałego zakładu „powstrzymuje się od opodatkowania takich zysków”, wskazany przepis zabrania państwu członkowskim opodatkowania spółki dominującej lub jej stałego zakładu 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.

80 W drugiej kolejności, jak zostało wskazane w pkt 70 i 71 niniejszego wyroku, celem dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych jest wyeliminowanie podwójnego opodatkowania, na poziomie spółki dominującej, zysków wypłaconych przez spółkę zależną jej spółce dominującej. Tymczasem opodatkowanie tych zysków przez państwo członkowskie spółki dominującej po stronie tej spółki, w momencie gdy dokonuje ona dalszego wypłacenia tych zysków, pociągające za sobą zastosowanie do tych zysków podatku przekraczającego w rzeczywistości próg 5% przewidziany w art. 4 ust. 3 tej dyrektywy, prowadziłoby do zakazanego przez rzeczoną dyrektywę podwójnego opodatkowania na poziomie tejże spółki.

81 Jak wskazała rzecznik generalna w pkt 54 opinii, twierdzenia tego nie podważa pkt 105 wyroku z dnia 12 grudnia 2006 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), ponieważ we wskazanym punkcie Trybunał wypowiedział się jedynie co do zgodności z dyrektywą o spółkach dominujących i zależnych pewnych sposobów obliczania kwoty zaliczki na poczet podatku dochodowego od osób prawnych, w przypadku gdy spółka dominująca bądź rezydentem dokonuje dalszej wypłaty dywidend otrzymanych od spółki zależnej niebędącej rezydentem, a nie co do zgodności z tą dyrektywą pobierania tego podatku w takiej sytuacji.

82 W konsekwencji na pytanie trzecie należy odpowiedzieć, że art. 4 ust. 1 lit. a) dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych w związku z art. 4 ust. 3 wskazanej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że przepis ów stoi na przeszkodzie krajowym przepisom prawa podatkowego takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, w zakresie, w jakim te przepisy prawa podatkowego w sytuacji, w której zyski otrzymane przez spółkę dominującą od jej spółki zależnej są wypłacone przez tę spółkę dominującą po roku ich otrzymania, powodują opodatkowanie tych zysków podatkiem przekraczającym próg 5% przewidziany we wspomnianym przepisie.

W przedmiocie kosztów

83 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 (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

1) **Swobodę przedsiębiorczości należy interpretować w ten sposób, że nie stoi ona na przeszkodzie przepisom prawa podatkowego danego państwa członkowskiego takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, na mocy których zarówno spółka niebędąca rezydentem prowadząca działalność gospodarczą w tym państwie członkowskim za pośrednictwem stałego zakładu, jak i spółka będąca rezydentem, w tym będąca rezydentem spółka zależna spółki niebędącej rezydentem, podlegają opodatkowaniu podatkiem takim jak**

fairness tax, jeżeli spółki te wypłacają dywidendy, które – ze względu na zastosowanie pewnych korzyści podatkowych przewidzianych przez krajowy system podatkowy – nie znajdują się w ich końcowym wyniku podlegającym opodatkowaniu, pod warunkiem że sposób określenia podstawy opodatkowania tym podatkiem nie prowadzi w rzeczywistości do traktowania owej spółki niebędącej rezydentem w sposób mniej korzystny niż spółki będącej rezydentem, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

2) Artykuł 5 dyrektywy 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 należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisom prawa podatkowego danego państwa członkowskiego takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które przewidują podatek taki jak *fairness tax*, którego opodatkowaniu podlegają spółki niebędące rezydentami prowadzące działalność gospodarczą w tym państwie członkowskim za pośrednictwem stałego zakładu, a także spółki będące rezydentami, w tym będąca rezydentem spółka zależna spółki niebędącej rezydentem, jeżeli spółki te wypłacają dywidendy, które – ze względu na zastosowanie pewnych korzyści podatkowych przewidzianych przez krajowy system podatkowy – nie znajdują się w ich końcowym wyniku podlegającym opodatkowaniu.

3) Artykuł 4 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2011/96 w związku z art. 4 ust. 3 wskazanej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że przepis ów stoi na przeszkodzie krajowym przepisom prawa podatkowego takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym w zakresie, w jakim te przepisy prawa podatkowego w sytuacji, w której zyski otrzymane przez spółkę dominującą od jej spółki zależnej są wypłacone przez tę spółkę dominującą po roku ich otrzymania, powodują opodatkowanie tych zysków podatkiem przekraczającym próg 5% przewidziany we wspomnianym przepisie.

Podpisy

* Język postępowania: niderlandzki.