

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 wiązał ten sąd. Ponieważ wyjaśnienia złożone Trybunałowi w tym względzie nie zawierają obiektywnych wskazówek wskazujących 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 wiążeby 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 określając 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 odniesienia prawa krajowego do prawa wspólnotowego, sąd krajowy nie może odbiegać 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 różnych państw członkowskich nie obejmuje uytłokowania 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 uytłokownika, 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 udziały jako pełnoprawny właściciel, jak i dywidendy otrzymane przez spółkę będącą rezydentem od innej spółki będącej rezydentem, w której posiada udziały jako uytłokownik, 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 uytłokownik.

(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 – Uytłokowanie udziałów

W sprawie C-48/07

mającą za przedmiot wnioszek 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,

TRYBUNAŁ (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. Sztranczyński, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 14 lutego 2008 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Les Vergers du Vieux Tauves SA przez adwokatów L. Herve’a oraz O. Robijnsa,
- w imieniu rządu belgijskiego przez L. van den Broeck, działając w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez adwokata G. Vandersandena,
- w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lummę oraz C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu greckiego przez K. Georgiadisa, I. Pouli, Z. Chatzipavlou oraz S. Alexandridou, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu hiszpańskiego przez M. Muñoz Péreza, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu francuskiego przez G. de Bergues’a oraz J.Ch. Gracii, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu włoskiego przez I.M. Braguglię, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez P. Gentilego, avvocato dello Stato,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez H.G. Sevenster oraz D.J.M. de Gravego, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez V. Jackson, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez K. Bacona, barrister,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala oraz J.P. Keppenne’a, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 3 lipca 2008 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni 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 władzę 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; niezbędną jest zatem wyeliminowanie tych niedogodności przez wprowadzenie wspólnego systemu opodatkowania, który ułatwiłby konsolidację spółek [na szczeblu wspólnotowym]”.

4 Artykuły 3 i 4 tej dyrektywy stanowi:

„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 odstąpienia od przepisów ust. 1 państwa członkowskie mogą wybrać jedno z następujących rozwiązań:

– zastąpić, na mocy umowy dwustronnej, kryterium udziału w kapitale kryterium prawa głosu,

– 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 rozędu 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, rozęd 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 bezpośrednich 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 bezpośrednich 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 wniosło État belge – Service public fédéral Finances, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić 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 ją 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 właściwości Trybunału i dopuszczalności pytania prejudycjalnego

15 Podczas gdy VVT, rozęd grecki i Komisja Wspólnot Europejskich twierdził, że odesłanie prejudycjalne jest dopuszczalne, rozęd włoski uważał, że jest ono niedopuszczalne, a rozędy niemiecki, francuski, niderlandzki i Zjednoczonego Królestwa wyrażają wątpliwości co do jego dopuszczalności. Rozęd belgijski, który w uwagach na piśmie nie sformułował żadnego formalnego zarzutu w odniesieniu do właściwości 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 odpowiedzialność jest w sprawie przed nim zawieszona, 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 wyrażenie 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 sądu krajowego, nie może podważać wiążącości 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 sądu 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 Wprawdzie w ramach niniejszego postępowania sąd krajowy nie wypowiada się wyrażenie 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 wskazujących 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 wyłącznie z wyroku, o którego wydanie wnosi się do Trybunału, nie sprzeciwia się jego wiążącości 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 określając 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 wiążącości Trybunału.

29 Z całości powyższych rozważań wynika, że należy udzielić odpowiedzi na pytanie prejudycjalne.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

30 Poprzez swoje pytanie sąd krajowy zasadniczo zmierza do ustalenia, czy pojęcie udziału w kapitale spółki w innym państwie członkowskim w rozumieniu art. 3 dyrektywy 90/435 obejmuje uytkowanie udziałów.

31 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy przede wszystkim porównać status prawny właściciela udziałów spółki i uytkownika takich udziałów.

32 Z uwag rzędu belgijskiego wynika, że zgodnie z art. 578 belgijskiego kodeksu cywilnego uytkowanie przyznaje jego posiadaczowi prawo do korzystania z rzeczy, których właścicielem jest inna osoba. Wynika z tego, że w tym zakresie uytkowanie stanowi stosunek prawny pomiędzy uytkownikiem a właścicielem, którego własność jest pomniejszona o uytkowanie.

33 W sprawie przed sądem krajowym, ponieważ VVT nie jest właścicielem udziałów w spółce NARDA, ich stosunek prawny nie wynika ze statutu, lecz z uytkowania, do którego ma ona prawo. To uytkowanie pozwala VVT wykonywać niektóre prawa należące normalnie do BEPA jako właściciela tych udziałów.

34 Natomiast stosunek prawny pomiędzy BEPA i NARDA jest związkiem wynikającym wyjącznie z okoliczności, że BEPA jako właściciel posiada udziały w kapitale tej drugiej spółki. Ten udział posiadany przez BEPA wyraża nie spełnia kryterium „udziału w kapitale” w rozumieniu art. 3 dyrektywy 90/435 i spółka ta, pod warunkiem że spełnia także inne kryteria ustalone przez tę dyrektywę, należy uważać za „spółkę dominującą” w rozumieniu tego art. 3.

35 Należy zatem zbadać, czy uytkownik udziałów w spółce, mimo że nie jest spółką będącą właścicielem tych udziałów, może być również uważany za posiadającego status spółki dominującej, tj. za posiadającego udział w kapitale spółki w rozumieniu art. 3 dyrektywy 90/435.

36 Jak wynika w szczególności z jej motywu trzeciego, dyrektywa 90/435 ma na celu, przez wprowadzenie wspólnego systemu, wyeliminowanie wszelkich niedogodności we współpracy między spółkami różnych państw członkowskich w porównaniu ze współpracą między spółkami z tego samego państwa członkowskiego, a także ułatwienie konsolidacji spółek na szczeblu wspólnotowym (wyroki: z dnia 4 października 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 Crédit 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 Jeżeli dyrektywa 90/435 dąży do wyeliminowania sytuacji podwójnego opodatkowania zysków wypłacanych przez spółki zależne spółkom dominującym, to ma ona ogólnie na celu wyeliminowanie niedogodności w transgranicznej współpracy między spółkami wypływających, jak wynika również z motywu trzeciego dyrektywy, z okoliczności, że przepisy podatkowe, które regulują stosunki pomiędzy spółkami dominującymi i spółkami zależnymi różnych państw członkowskich są, ogólnie rzecz ujmując, mniej korzystne niż te, które są stosowane pomiędzy spółkami dominującymi i zależnymi tego samego państwa członkowskiego.

38 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 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 Analizę tę 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 stratę w udziale wynikającą z tej wypłaty. Potwierdza to, że prawodawca wspólnotowy uważa, iż „spółkę dominującą” 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, stosować 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 siedzibę w innym państwie członkowskim.

46 W związku z tym, skoro te udziały nie są objęte dyrektywą 90/435, do państw członkowskich należy w istocie określenie, czy i w jakim zakresie należy unikać podwójnego opodatkowania wypłaconych zysków, a także wprowadzenie w tym celu, jednostronnie lub w drodze umowy zawartej z innymi państwami członkowskimi, rozwiązań służących zapobieganiu tego rodzaju podwójnemu opodatkowaniu lub zmniejszaniu go. Jednakże nie oznacza to, że mogą one stosować przepisy sprzeczne ze swobodami przepływu 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 Trybunału wynika zatem, że niezależnie od tego, jaki przyjęto mechanizm w celu zapobieżenia lub zmniejszenia opodatkowania kaskadowego lub podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym, zagwarantowane w traktacie swobody przepływu sprzeciwiają się temu, by państwo członkowskie traktowało w sposób mniej korzystny dywidendy zagraniczne niż dywidendy krajowe, chyba że odmienne traktowanie dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne lub gdy jest ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 46, i przytoczone tam orzecznictwo).

48 Ponadto wykazuje, według której państwo członkowskie, które dla celów zwolnienia otrzymanych dywidend traktuje w ten sam sposób spółkę otrzymującą dywidendy, która jest uytłownikiem udziałów, i spółkę b/d/c? pełnoprawnym właścicielem udziałów, powinno rozszerzyć to samo traktowanie pod względem podatkowym na dywidendy otrzymane od spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, jest zgodna z celami dyrektywy 90/435 polegającymi na wyeliminowaniu niedogodności w konsolidacji spółek i unikaniu podwójnego opodatkowania dywidend wypłaconych w ramach grupy transgranicznej.

49 W świetle ogółu powyższych rozważań na przedłożone pytanie należy odpowiedzieć, że pojęcie udziału w kapitale spółki w innym państwie członkowskim w rozumieniu art. 3 dyrektywy 90/435 nie obejmuje uytłokowania 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 b/d/ca rezydentem otrzymuje od innej spółki b/d?cej rezydentem, w której posiada udziały jako pełnoprawny właściciel, jak i dywidendy otrzymane przez spółkę b/d/c? rezydentem od innej spółki b/d?cej rezydentem, w której posiada udziały jako uytłownik, 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 b/d/c? rezydentem posiadającą udziały jako pełnoprawny właściciel i do dywidend otrzymanych przez spółkę b/d/c? rezydentem, która posiada udziały jako uytłownik.

W przedmiocie kosztów

50 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (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 użytkownika 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 użytkownik, 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 użytkownik.

Podpisy

* Język postępowania: francuski.