

Sprawa C-282/07

État belge – SPF Finances

przeciwko

Truck Center SA

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

Swoboda przedsiębiorczości – Artykuł 52 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 43 WE) i art. 58 traktatu WE (obecnie art. 48 WE) – Swobodny przepływ kapitału – Artykuły 73b i 73d traktatu WE (obecnie, odpowiednio, art. 56 WE i 58 WE) – Opodatkowanie osób prawnych – Dochody z kapitału i z dóbr ruchomych – Opodatkowanie u źródła – Zaliczka na podatek od dochodów kapitałowych – Pobór zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych od odsetek wypłacanych spółkom niebędącym rezydentami – Brak poboru zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych od odsetek wypłacanych spółkom będącym rezydentami – Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania – Ograniczenie – Brak

Streszczenie wyroku

*Swobodny przepływ osób – Swoboda przedsiębiorczości – Swobodny przepływ kapitału – Przepisy podatkowe – Podatek dochodowy od osób prawnych*

*(art. 52 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 43 WE), art. 58 traktatu WE (obecnie art. 48 WE), art. 73b, 73d traktatu WE (obecnie, odpowiednio, art. 56 WE i 58 WE))*

Artykuł 52 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 43 WE), art. 58 traktatu WE (obecnie art. 48 WE), art. 73b i 73d traktatu WE (obecnie, odpowiednio, art. 56 WE i 58 WE) należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one przepisom podatkowym państwa członkowskiego, które przewidują pobór u źródła podatku od odsetek wypłacanych przez spółkę będącą rezydentem tego państwa spółce będącej rezydentem innego państwa członkowskiego, podczas gdy zwalniają z tego podatku odsetki wypłacone spółce będącej rezydentem pierwszego państwa członkowskiego, której dochody są opodatkowane w tym ostatnim państwie członkowskim podatkiem dochodowym od osób prawnych.

W istocie zróżnicowane traktowanie ustanowione przez takie przepisy podatkowe pomiędzy spółkami otrzymującymi dochody z kapitału, polegające na stosowaniu różnych mechanizmów opodatkowania w zależności od tego, czy mają one siedzibę w danym państwie członkowskim, czy w innym państwie członkowskim, dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne. Po pierwsze, gdy spółka wypłaca odsetki i spółka otrzymująca te odsetki są rezydentami danego państwa członkowskiego, stanowisko owego państwa jest inne od tego, gdy jedna spółka z siedzibą w tym państwie wypłaca odsetki spółce niebędącej rezydentem, ponieważ w pierwszym przypadku państwo członkowskie działa jako państwo siedziby omawianych spółek, a w drugim przypadku działa jako państwo źródła odsetek. Po drugie, wypłata odsetek przez jedną spółkę będącą rezydentem innej spółce będącej rezydentem i wypłata odsetek przez spółkę będącą rezydentem spółce niebędącej rezydentem powodują odrębne opodatkowanie, oparte na różnych podstawach prawnych. Z jednej strony bowiem odsetki wypłacone przez spółkę będącą rezydentem innej spółce będącej rezydentem są opodatkowane przez dane państwo, ponieważ po stronie tej ostatniej spółki i z tego samego tytułu co jej inne dochody

pozostają opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych. Z drugiej strony zaliczka na podatek od dochodów kapitałowych pobierana jest u źródła na podstawie uprawnienia, jakie to państwo i inne państwo członkowskie zastrzegły sobie wzajemnie w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania przy podziale ich kompetencji podatkowych. Te różne sposoby poboru podatku stanowi zatem dopełnienie okoliczności, że spółki otrzymujące odsetki będące rezydentami i niebędące rezydentami podlegają odmiennemu opodatkowaniu. Na koniec te odmiennie mechanizmy opodatkowania odzwierciedlają różnicowanie sytuacji, w jakich znajdują się te spółki w odniesieniu do poboru podatku, bowiem spółki będące rezydentami podlegają bezpośrednio nadzorowi podatkowemu danego państwa członkowskiego, co nie ma miejsca w przypadku spółek otrzymujących odsetki niebędących rezydentami, ponieważ dla tych ostatnich pobór podatku wymaga pomocy administracji podatkowej państwa ich siedziby.

W dodatku różnica w traktowaniu wynikająca z takich przepisów podatkowych niekoniecznie przynosi korzyść spółkom otrzymującym odsetki będącym rezydentami, ponieważ, po pierwsze są one zobowiązane do zapłaty zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych, a po drugie stawka zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych pobierana od odsetek wypłaconych spółce niebędącej rezydentem jest zdecydowanie niższa od stawki podatku dochodowego od osób prawnych odprowadzanego od dochodów spółek otrzymujących odsetki będących rezydentami.

W tych okolicznościach ta różnica w traktowaniu nie stanowi ograniczenia swobody przedsiębiorczości w rozumieniu art. 52 traktatu ani ograniczenia w przepływie kapitału w rozumieniu art. 73b traktatu WE.

(por. pkt 41–52; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 22 grudnia 2008 r. (\*)

Swoboda przedsiębiorczości – Artykuł 52 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 43 WE) i art. 58 traktatu WE (obecnie art. 48 WE) – Swobodny przepływ kapitału – Artykuł 73b i 73d traktatu WE (obecnie, odpowiednio, art. 56 WE i 58 WE) – Opodatkowanie osób prawnych – Dochody z kapitału i z dóbr ruchomych – Opodatkowanie u źródła – Zaliczka na podatek od dochodów kapitałowych – Pobór zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych od odsetek wypłaconych spółkom niebędącym rezydentami – Brak poboru zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych od odsetek wypłaconych spółkom będącym rezydentami – Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania – Ograniczenie – Brak

W sprawie C-282/07

mającej 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 6 czerwca 2007 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 13 czerwca 2007 r., w postępowaniu:

## État belge – SPF Finances

przeciwko

**Truck Center SA,**

TRYBUNA? (czwarta izba),

w sk?adzie: K. Lenaerts, prezes izby, T. von Danwitz, R. Silva de Lapuerta (sprawozdawca), G. Arestis i J. Malenovský, s?dziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

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

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn? i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 15 maja 2008 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Truck Center SA przez adwokatów X. Thiebauta oraz X. Pace,
- w imieniu rz?du belgijskiego przez C. Pochet oraz J.C. Halleux, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rz?du francuskiego przez J.C. Graci?, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika,
- w imieniu rz?du niderlandzkiego przez C.M. Wissels oraz Y. de Vriesa, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rz?du portugalskiego przez L.I. Fernandesa oraz V.B. Guimarães, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rz?du Zjednoczonego Królestwa przez T. Harris, dzia?aj?c? w charakterze pe?nomocnika, wspieran? przez K. Bacon, barrister,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez J.P. Keppenne’a oraz R. Lyala, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 18 wrze?nia 2008 r.,

wydaje nast?puj?cy

### Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 73b i art. 73d traktatu WE (obecnie, odpowiednio, art. 56 WE i 58 WE).

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach sporu pomi?dzy pa?stwem belgijskim a Truck Center SA (dawniej Truck Restaurant Habay, zwan? dalej „Truck Center”) z siedzib? w Belgii w przedmiocie opodatkowania odsetek nale?nych od tej spó?ki w latach 1994–1996 z tytu?u po?yczki udzielonej przez SA Wickler Finances (zwan? dalej „Wickler Finances”) z siedzib? w Luksemburgu.

## Ramy prawne

3 Według s?du krajowego przepisy regulacji krajowej maj?ce zastosowanie w sporze przed tym s?dem s? nast?puj?ce:

4 Artyku? 266 code des imp?ts sur les revenus 1992 (kodeksu podatk?w dochodowych z 1992 r., zwanego dalej „CIR 1992”) stanowi:

„Kr?l mo?e na warunkach i w granicach, kt?re okre?li, zaniecha? ca?kowicie lub w cz??ci poboru zaliczki na podatek od dochod?w ze ?róde? kapita?owych, z d?br ruchomych i dochod?w r?wnych, o ile s? to dochody uzyskane przez beneficjent?w, kt?rych mo?na zidentyfikowa? [...]”.

5 Artyku? 267 CIR 1992 jest sformu?owany nast?puj?co:

„Przekazanie lub wyp?acenie dochod?w w pieni?dzu lub w naturze powoduje powstanie obowi?zku podatkowego w zakresie zaliczki na podatek od dochod?w kapita?owych. Za przekazanie dochod?w uwa?a si? w szczeg?ln?ci uznanie danym dochodem konta otwartego na rzecz beneficjenta, nawet je?li nie mo?e on dysponowa? tym kontem, gdy niemo?no?? dysponowania nim wynika z wyra?nego lub milcz?cego porozumienia z beneficjentem. [...]”.

6 Artyku?y 105–119 arr?t? royal d’execution du code des imp?ts sur les revenus 1992 z dnia 27 sierpnia 1993 r. (kr?lewskiego rozporz?dzenia wykonawczego do kodeksu podatk?w dochodowych z 1992 r., zwanego dalej „AR/CIR 1992”) dotycz? zaniechania w ca?o?ci lub w cz??ci poboru zaliczki na podatek od dochod?w kapita?owych (podatek pobierany u ?ród?a od dochod?w kapita?owych).

7 Artyku? 105 pkt 3 lit. b) AR/CIR 1992 przewiduje, ?e do cel?w stosowania tych artyku??w przez „inwestor?w zawodowych” rozumie si? sp??ki b?d?ce rezydentami.

8 Na mocy art. 107 § 2 pkt 9 lit. c) AR/CIR 1992 zaniechany zostaje ca?kowicie pob?r zaliczek na podatek od dochod?w kapita?owych w zakresie wierzytelno?ci i po?yczek, kt?rych beneficjenci s? okre?leni jako inwestorzy zawodowi.

9 Umowa pomi?dzy Belgi? a Luksemburgiem o unikaniu podw?jnego opodatkowania oraz uregulowaniu niekt?rych innych kwestii w zakresie podatku od dochodu i kapita?u, a tak?e dotycz?cy jej protok?l ko?cowy, podpisane w Luksemburgu w dniu 17 wrze?nia 1970 r. (zwana dalej „umow? belgijsko-luksembursk?”), ustalaj? zasady podzia?u kompetencji podatkowych pomi?dzy Kr?lestwem Belgii i Wielkim Ksi?stwem Luksemburga.

10 Artyku? 11 tej umowy przewiduje:

„§ 1. Odsetki pochodz?ce z umawiaj?cego si? pa?stwa uzyskane przez rezydenta drugiego umawiaj?cego si? pa?stwa podlegaj? opodatkowaniu w tym drugim pa?stwie.

§ 2. Jednak?e odsetki te mog? by? opodatkowane w umawiaj?cym si? pa?stwie, z kt?rego pochodz? i zgodnie z jego przepisami, lecz okre?lony w ten spos?b podatek nie mo?e przewy?sza? 15% ich kwoty.

§ 3. W drodze wyj?tku od § 2 odsetki nie mog? zosta? opodatkowane w umawiaj?cym si? pa?stwie, z kt?rego pochodz?, je?li zosta?y uzyskane przez przedsi?biorstwo z innego umawiaj?cego si? pa?stwa.

Poprzedni paragraf nie znajduje zastosowania w przypadku:

- 1) odsetek od obligacji i innych papierów dłużnych z wyjątkiem papierów dłużnych opiewających na zobowiązania handlowe;
- 2) odsetek przekazanych przez spółkę bądź rezydentem umawiającego się państwa spółce bądź rezydentem drugiego umawiającego się państwa, która posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25% akcji lub udziałów, z którymi wiąże się prawo głosu pierwszej spółki”.

11 Artykuł 23 tej umowy stanowi:

„§ 1. W przypadku rezydentów luksemburskich podwójnego opodatkowania unika się w następujący sposób:

[...]

- 2) podatek pobierany w Belgii zgodnie z niniejszą umową:

[...]

b) od odsetek podlegających reżimowi prawnemu wskazanemu w art. 11 § 2 jest zaliczany na podatek od tych dochodów pobierany w Luksemburgu. Kwota odliczona w ten sposób nie może jednak przewyższać ani części podatku, który odpowiada proporcjonalnie dochodowi uzyskanemu w Belgii, ani kwoty odpowiadającej podatkowi, który jest pobierany u źródła w Luksemburgu od analogicznych dochodów uzyskanych przez rezydentów belgijskich. Ów pobierany w Belgii podatek podlega odliczeniu od dochodów podlegających opodatkowaniu w Luksemburgu jedynie w zakresie, w jakim przewyższa on podatek pobierany u źródła w Luksemburgu od analogicznych dochodów uzyskanych przez rezydentów belgijskich.

[...]”.

### **Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne**

12 W dniu 25 lutego 1992 r. Wickler Finances, która posiada 48% udziału w kapitale Truck Center, udzieliła tej spółce pożyczki w kwocie 50 000 000 BEF.

13 W latach 1994–1996 odsetki od tej pożyczki zostały zaksięgowane, lecz nie zostały zapłacone i nie została odprowadzona zaliczka na podatek od dochodów kapitałowych.

14 W dniu 11 grudnia 1997 r. do Truck Center zostało skierowane zawiadomienie o określeniu z urzędu wysokości zaliczek na podatek od dochodów kapitałowych o stawce 13,39% za lata 1994 i 1995 oraz 15% za 1996 r.

15 W dniu 17 grudnia 1998 r. Truck Center wniosła odwołanie w przedmiocie tego opodatkowania do właściwego dyrektora regionalnego ds. podatków.

16 Decyzję z dnia 15 grudnia 2004 r. podtrzymała ona co do zasady opodatkowanie odsetek z tytułu zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych.

17 W dniu 15 marca 2005 r. Truck Center wniosła skargę do tribunal de première instance d'Arlon (sądu pierwszej instancji).

18 Uznając, że zastrzegając możliwość skorzystania z zaniechania poboru zaliczek na

podatek od dochodów kapitałowych jedynie dla spółek będących rezydentami w Królestwie Belgii, przepisy belgijskie są sprzeczne z art. 56 WE, wyrokiem z dnia 17 maja 2006 r. tribunal de première instance d'Arlon uwzględnia skargę Truck Center.

19 W dniu 7 lipca 2006 r. państwo belgijskie wniosło apelację od tego orzeczenia do sądu krajowego.

20 W tych okolicznościach cour d'appel de Liège postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 105 pkt 3 lit. b) oraz art. 107 § 2 pkt 9 AR/CIR 1992 wydanych na podstawie art. 266 CIR 1992, w związku z art. 23 umowy belgijsko-luksemburskiej [...], naruszają art. 73 [...] traktatu [...] przez to, że zastrzegają zaniechanie poboru zaliczek na podatek od dochodów kapitałowych, przewidziane w art. 107 § 2 pkt 9, wyłącznie dla odsetek przekazanych na rzecz spółek będących rezydentami, po pierwsze, zniechęcają w konsekwencji spółki będące rezydentami do pozyczenia kapitału od spółek z siedzibą w innym państwie członkowskim, a po drugie, stanowi dla spółek z siedzibą w innym państwie członkowskim przeszkodę w inwestowaniu kapitału – w drodze udzielania pożyczek – w spółki z siedzibą w Belgii”.

### **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

21 W swoim pytaniu sąd krajowy zasadniczo dąży do ustalenia, czy art. 73b i 73d traktatu sprzeciwiają się uregulowaniu państwa członkowskiego przewidującego pobór u źródła podatku od odsetek wypłacanych przez spółkę będącą rezydentem tego państwa spółce będącej rezydentem innego państwa członkowskiego, przy czym z tego poboru zwolnione są odsetki wypłacane spółce będącej rezydentem pierwszego państwa członkowskiego.

22 Na wstępie należy przypomnieć, że wobec braku przepisów ujednolicających lub harmonizujących na poziomie wspólnotowym, w szczególności na podstawie art. 293 tiret drugie WE, państwa członkowskie zachowują uprawnienia do określenia w drodze umów lub w sposób jednostronny kryteriów podziału kompetencji podatkowych, w szczególności w celu unikania podwójnego opodatkowania (zob. wyroki: z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-336/96 Gilly, Rec. s. I-2793, pkt 24, 30; z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain ZN, Rec. s. I-6161, pkt 57; z dnia 5 lipca 2005 r. w sprawie C-376/03 D, Zb.Orz. s. I-5821, pkt 52; z dnia 19 stycznia 2006 r. w sprawie C-265/04 Bouanich, Zb.Orz. s. I-923, pkt 49; z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-470/04 N, Zb.Orz. s. I-7409, pkt 44; 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 52; z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-170/05 Denkavit Internationaal i Denkavit France, Zb.Orz. s. I-11949, pkt 43).

23 Niezależnie od tego, w odniesieniu do już rozdzielonych kompetencji podatkowych, państwa członkowskie nie mogą uwolnić się od przestrzegania reguł wspólnotowych (zob. ww. wyroki: w sprawie Saint-Gobain ZN, pkt 58; w sprawie Denkavit Internationaal i Denkavit France, pkt 44). W szczególności ów podział kompetencji podatkowych nie pozwala państwom członkowskim na wprowadzenie dyskryminacji, która byłaby sprzeczna z zasadami wspólnotowymi (ww. wyroki: w sprawie Bouanich, pkt 50; w sprawie Denkavit Internationaal i Denkavit France, pkt 44).

24 W tych okolicznościach należy ustalić, czy regulacja taka jak będąca przedmiotem sporu przed sądem krajowym wchodzi w zakres art. 73b traktatu dotyczącego swobodnego przepływu kapitału lub art. 52 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 43 WE) i art. 58 traktatu WE (obecnie art. 48 WE) dotyczących swobody przedsiębiorczości.

25 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem do zakresu

stosowania postanowień traktatu dotyczących swobody przedsiębiorczości należy przepisy krajowe, które znajdują zastosowanie, gdy obywatel danego państwa członkowskiego posiada udział w kapitale spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, pozwalający mu wywierać niewątpliwą wpływ na decyzje tej spółki i określa jej działalność (wyroki: z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. s. I-7995, pkt 31; z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 27; z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawie C-298/05 Columbus Container Services, Zb.Orz. s. I-10451, pkt 29).

26 W niniejszej sprawie stosowanie art. 11 § 3 akapit drugi pkt 2 umowy belgijsko-luksemburskiej zależy od wysokości udziałów, które spółka otrzymująca odsetki posiada w kapitale spółki wypłacającej te odsetki.

27 Przepis ten przewiduje, że odsetki uzyskane od spółki będącej rezydentem jednego umawiającego się państwa przez spółkę będącą rezydentem innego umawiającego się państwa, która posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25% akcji lub udziałów, z którymi wiąże się prawo głosu pierwszej spółki, mogą być opodatkowane w umawiającym się państwie, z którego pochodzą.

28 Ponadto z postanowienia odsyłającego wynika, że Wickler Finances posiada 48% udziału w kapitale Truck Center.

29 Taka wielkość udziału co do zasady może pozwalać spółce Wickler Finances wywierać niewątpliwą wpływ na decyzje i działalność Truck Center.

30 W konsekwencji należy przeanalizować tę regulację w świetle art. 52 i 58 traktatu.

31 Swoboda przedsiębiorczości, której art. 52 traktatu przyznaje obywatelom państw Wspólnoty i która oznacza dla nich dostęp do działalności na własny rachunek oraz możliwość jej wykonywania, jak również prawo tworzenia i zarządzania przedsiębiorstwami na tych samych warunkach co określone przez ustawodawstwo państwa członkowskiego pojęcia przedsiębiorstwa dla jego własnych obywateli, obejmuje, zgodnie z art. 58 traktatu, przysługującą spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutów siedzib, zarząd lub główny zakład na terytorium Wspólnoty Europejskiej prawo wykonywania działalności w danym państwie członkowskim za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji (zob. wyrok z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, Rec. s. I-4695, pkt 20; ww. wyroki: w sprawie Saint-Gobain ZN, pkt 35; w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 41; w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 42; a także w sprawie Denavit Internationaal i Denavit France, pkt 20).

32 W odniesieniu do spółek należy wskazać, że ich siedziba w rozumieniu art. 58 traktatu, podobnie jak obywatelstwo osób fizycznych, służy określeniu czynnika z porządkiem prawnym danego państwa. Dopuszczenie do tego, by państwo członkowskie siedziby przedsiębiorstwa mogło swobodnie stosować różnicowane traktowanie z tego tylko względu, że siedziba spółki po prostu jest w innym państwie członkowskim, uczyniłoby art. 52 traktatu bezprzedmiotowym. Swoboda przedsiębiorczości ma zatem na celu zagwarantowanie traktowania krajowego w przyjmującym państwie członkowskim, zakazując wszelkiej dyskryminacji ze względu na miejsce siedziby spółek (zob. ww. wyroki: w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 43; w sprawie Denavit Internationaal i Denavit France, pkt 22; wyrok z dnia 26 czerwca 2008 r. w sprawie C-284/06 Burda, Zb.Orz. s. I-4571, pkt 77).

33 Ponadto z utrwalonego orzecznictwa wynika również, że za ograniczenia swobody przedsiębiorczości należy uznać wszystkie przepisy, które zakazują, utrudniają lub czynią mniej

atrakcyjnym korzystanie z tej swobody (zob. wyroki: z dnia 30 listopada 1995 r. w sprawie C?55/94 Gebhard, Rec. s. I?4165, pkt 37; z dnia 5 października 2004 r. w sprawie C?442/02 CaixaBank France, Zb.Orz. s. I?8961, pkt 11; ww. wyrok w sprawie Columbus Container Services, pkt 34).

34 W niniejszej sprawie z regulacji b?d?cej przedmiotem sporu przed s?dem krajowym wynika, ?e sposoby poboru podatku ró?ni? si? w zale?no?ci od siedziby spółki otrzymuj?cej odsetki.

35 Bowiem na mocy tych przepisów zaliczka na podatek od dochodów kapita?owych jest pobierana od odsetek wyp?acanych spółce nieb?d?cej rezydentem, natomiast nie jest ona pobierana od odsetek wyp?acanych spółce b?d?cej rezydentem, które ewentualnie podlegaj? opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych, jakim jest obj?ta ta ostatnia spółka.

36 W celu ustalenia, czy ró?nica w traktowaniu na gruncie podatkowym ma charakter dyskryminacyjny, nale?y jednak zbada?, maj?c na uwadze przepisy krajowe b?d?ce przedmiotem niniejszej sprawy, czy omawiane spółki znajduj? si? w obiektywnie porównywalnej sytuacji (ww. wyrok w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 46).

37 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem dyskryminacja polega na stosowaniu ró?nych zasad w porównywalnych sytuacjach lub te? na stosowaniu tej samej zasady w ró?nych sytuacjach (zob. wyroki: z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C?279/93 Schumacker, Rec. s. I?225, pkt 30; z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C?80/94 Wielockx, Rec. s. I?2493, pkt 17; ww. wyrok w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 46).

38 Tymczasem w dziedzinie podatków bezpo?rednich co do zasady sytuacja rezydentów i nierezydentów nie jest porównywalna (ww. wyroki: w sprawie Schumacker, pkt 31, w sprawie Wielockx, pkt 18).

39 Ró?nica w traktowaniu mi?dzy podatnikami b?d?cymi rezydentami a podatnikami nieb?d?cymi rezydentami nie mo?e zatem by? sama w sobie zakwalifikowana jako dyskryminacja w rozumieniu traktatu (zob. ww. wyroki: w sprawie Wielockx, pkt 19; w sprawie Denkaavit Internationaal i Denkaavit France, pkt 24).

40 Nale?y zatem zbada?, czy ma to miejsce w sprawie przed s?dem krajowym.

41 W tym wzgl?dzie nale?y stwierdzi?, ?e zr?nicowane traktowanie ustanowione przez przepisy podatkowe b?d?ce przedmiotem sporu przed s?dem krajowym pomi?dzy spółkami otrzymuj?cymi dochody z kapita?u, polegaj?ce na stosowaniu ró?nych mechanizmów opodatkowania w zale?no?ci od tego, czy maj? one siedzib? w Belgii czy w innym pa?stwie cz?onkowskim, dotyczy sytuacji, które nie s? obiektywnie porównywalne.

42 Po pierwsze, gdy spółka wyp?acaj?ca odsetki i spółka otrzymuj?ca te odsetki s? rezydentami belgijskimi, stanowisko pa?stwa belgijskiego jest inne od tego, gdy jedna spółka z siedzib? w tym pa?stwie wyp?aca odsetki spółce nieb?d?cej rezydentem, poniewa? w pierwszym przypadku pa?stwo belgijskie dzia?a jako pa?stwo siedziby omawianych spółek, a w drugim przypadku dzia?a jako pa?stwo ?ród?a odsetek.

43 Po drugie, wyp?ata odsetek przez jedn? spółk? b?d?c? rezydentem innej spółce b?d?cej rezydentem i wyp?ata odsetek przez spółk? b?d?c? rezydentem spółce nieb?d?cej rezydentem powoduj? odr?bne opodatkowanie, oparte na ró?nych podstawach prawnych.

44 Z jednej strony bowiem wprowadzie zaliczka na podatek od dochodów kapita?owych nie jest pobierana od odsetek wyp?acanych przez spółk? b?d?c? rezydentem innej spółce b?d?cej



rezydentem, niemniej zgodnie z przepisami CIR 1992 odsetki te są opodatkowane przez państwo belgijskie, ponieważ po stronie tej ostatniej spółki i z tego samego tytułu co jej inne dochody pozostają opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych.

45 Z drugiej strony państwo belgijskie pobiera u źródła zaliczkę na podatek od dochodów kapitałowych od odsetek wypłaconych przez spółkę będącą rezydentem spółce niebędącej rezydentem na podstawie uprawnienia, jakie to państwo i Wielkie Księstwo Luksemburga zastrzegły sobie wzajemnie w umowie belgijsko-luksemburskiej przy podziale ich kompetencji podatkowych.

46 Te różne sposoby poboru podatku stanowi zatem dopełnienie okoliczności, że spółki otrzymujące odsetki będące rezydentami i niebędące rezydentami podlegają odmiennemu opodatkowaniu.

47 Na koniec te odmiennie mechanizmy opodatkowania odzwierciedlają zróżnicowanie sytuacji, w jakich znajdują się te spółki w odniesieniu do poboru podatku.

48 Jeżeli bowiem spółki otrzymujące odsetki będące rezydentami podlegają bezpośrednio belgijskiemu nadzorowi podatkowemu, który może zapewnić przymusowe ściąganie podatków, nie ma to miejsca w przypadku spółek otrzymujących odsetki niebędących rezydentami, ponieważ dla tych ostatnich pobór podatku wymaga pomocy administracji podatkowej państwa ich siedziby.

49 W dodatku, inaczej niż w odniesieniu do sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, różnica w traktowaniu wynikająca z przepisów podatkowych będących przedmiotem sporu przed sądem krajowym niekoniecznie przynosi korzyść spółkom otrzymującym odsetki będącym rezydentami, ponieważ, po pierwsze, jak podniósł rzędn belgijski na rozprawie, są one zobowiązane do zapłaty zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych, a z drugiej strony stawka zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych pobierana od odsetek wypłaconych spółce niebędącej rezydentem jest zdecydowanie niższa od stawki podatku dochodowego od osób prawnych odprowadzanego od dochodów spółek otrzymujących odsetki będących rezydentami.

50 W tych okolicznościach ta różnica w traktowaniu nie stanowi ograniczenia swobody przedsiębiorczości w rozumieniu art. 52 traktatu.

51 W odniesieniu do istnienia ograniczenia przepływu kapitału w rozumieniu art. 73b traktatu wystarczy stwierdzić, że konkluzja przedstawiona w punkcie poprzedzającym niniejszego wyroku dotyczy w równym stopniu przepisów traktatu odnoszących się do swobodnego przepływu kapitału (wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Zb.Orz. s. I-11753, pkt 60; ww. wyrok w sprawie *Columbus Container Services*, pkt 56).

52 W konsekwencji, uwzględniając całość powyższych rozważań, na postawione pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 52, 58, 73b i 73d traktatu należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one przepisom podatkowym państwa członkowskiego takim jak będące przedmiotem sporu przed sądem krajowym, które przewidują pobór u źródła podatku od odsetek wypłaconych przez spółkę będącą rezydentem tego państwa spółce będącej rezydentem innego państwa członkowskiego, podczas gdy zwalniają z tego podatku odsetki wypłacone spółce będącej rezydentem pierwszego państwa członkowskiego, której dochody są opodatkowane w tym ostatnim państwie członkowskim podatkiem dochodowym od osób prawnych.

**W przedmiocie kosztów**

53 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:

**Artykuł 52 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 43 WE), art. 58 traktatu WE (obecnie art. 48 WE), art. 73b traktatu WE i art. 73d traktatu WE (obecnie, odpowiednio, art. 56 WE i 58 WE) należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one przepisom podatkowym państwa członkowskiego takim jak budżecie przedmiotem sporu przed sądem krajowym, które przewidują pobór u źródła podatku od odsetek wypłaconych przez spółkę budżetową rezydentem tego państwa spółce budżetowej rezydentem innego państwa członkowskiego, podczas gdy zwalniają z tego podatku odsetki wypłacone spółce budżetowej rezydentem pierwszego państwa członkowskiego, której dochody są opodatkowane w tym ostatnim państwie członkowskim podatkiem dochodowym od osób prawnych.**

Podpisy

\* Język postępowania: francuski.