OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
PAOLA MENGOZZIEGO
przedstawiona w dniu 29 marca 2007 r. [1]

I — Wprowadzenie

1. Od kilku lat do Trybunału napływa istotna liczba spraw, w których jest on wzywany do wypowiedzenia się na temat relacji, jakie panują między różnymi aspektami opodatkowania bezpośredniego stosowanego przez państwa członkowskie a swobodami przepływu przewidzianymi w traktacie WE.

2. Jak zauważył niedawno rzecznik generalny L.A. Geelhoed odnośnie do zastosowania tych swobód do podatku dochodowego od osób prawnych [2], coraz bardziej skomplikowane stany faktyczne i prawne, jakie stawiane są przed Trybunałem, wystawiają na próbę granice stosowania postanowień traktatu w sprawie swobód przepływu.

3. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Finanzgericht Münster (Niemcy), który ma dziś rozstrzygnąć Trybunał, należy do tej kategorii spraw.

4. Zasadniczo zostało przed Trybunałem postawione zadanie rozstrzygnięcia kwestii, czy swoboda podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej i swobodny przepływ kapitału sprzeciwiają się temu, aby państwo członkowskie, w niniejszej sprawie Republika Federalna Niemiec, w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania dochodów i majątku podmiotów podlegających na jego terytorium nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, pochodzących z niektórych inwestycji dokonanych w innym państwie członkowskim, zastępowało w sposób jednostronny, wbrew przepisom konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania, zawartej uprzednio pomiędzy tymi dwoma państwami, metodę zwaną „zwolnieniem" metodą zwaną „zaliczaniem".

5. Dwie wyżej wymienione metody są powszechnie stosowane przez państwa, w sposób jednostronny lub dwustronny, dla zmniejszenia podwójnego opodatkowania w znaczeniu prawnym lub dla zapobieżenia takiemu opodatkowaniu (podwójne opodatkowanie tego samego dochodu u tego samego podatnika) lub ekonomicznym (podwójne opodatkowanie tego samego dochodu u różnych podatników), zwłaszcza w ramach sytuacji transgranicznych.

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Zobacz pkt 3 opinii przedstawionej w dniu 23 lutego 2006 r. w sprawie C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, zakończonej wyrokiem z dnia 12 grudnia 2006 r., dotychczas niepublikowanym w Zbiorze.

6. Metoda zwolnienia pozwala rezydentowi danego państwa, który uzyskuje dochody lub części majątku opodatkowane w państwie źródła dochodów lub położenia części majątku, na skorzystanie ze zwolnienia podatkowego w państwie swego miejsca zamieszkania lub siedziby w stosunku do tych dochodów lub części majątku. Państwo miejsca zamieszkania lub siedziby może jednak zastosować zastrzeżenie progresji, które polega na uwzględnianiu zwolnienia przy obliczaniu wysokości podatku należnego od pozostałych dochodów lub pozostałego majątku rezydenta.

7. W ramach metody zaliczania państwo miejsca zamieszkania lub siedziby przyznaje w odniesieniu do pobieranego przez nie od rezydenta podatku dochodowego lub podatku od majątku odliczenie lub możliwość zaliczenia na poczet podatku w wysokości odpowiadającej podatkowi dochodowemu lub podatkowi od majątku, odprowadzonemu w państwie ich źródła.

8. Jedna ze szczególnych cech niniejszej sprawy polega na tym, że zastąpienie metody zwolnienia metodą zaliczenia, przewidziane przez niemieckie ustawodawstwo podatkowe, jest między innymi uwarunkowane tym, że państwo członkowskie, w którym są dokonywane inwestycje, stosuje niższą stawkę opodatkowania niż stawka opodatkowania przewidziana przez przepisy niemieckiego ustawodawstwa podatkowego, obowiązującego w czasie wystąpienia okoliczności faktycznych w sprawie przed sądem krajowym. Jak dokładniej zobaczymy, te przepisy, mające zastosowanie do „stałych zakładów" utworzonych za granicą przez rezydentów niemieckich, wpisują się w ramy ustawodawstwa niemieckiego dotyczącego kontrolowanych spółek zagranicznych (zwanych dalej „KSZ").

9. Jak wykaże to w dalszej kolejności analiza prawna dokonana w ramach niniejszej opinii, sprawa ta wymaga moim zdaniem zinterpretowania i zastosowania dwóch linii orzeczniczych Trybunału, jednej dotyczącej unikania podwójnego opodatkowania i drugiej — nowszej, dotyczącej zgodności ustawodawstw państw członkowskich mających na celu zneutralizowanie ewentualnych ulg podatkowych uzyskanych przez obywateli wspólnotowych w innych państwach członkowskich, które stosują niższą stawkę opodatkowania niż stawka obowiązująca w państwie członkowskim miejsca zamieszkania rzeczonych obywateli. Te dwie linie orzecznicze, niekoniecznie będąc sprzecznymi, muszą być jednak rozważane wspólnie przy założeniu poszukiwania jak najbardziej sprawiedliwej równowagi pomiędzy, z jednej strony, kompetencjami podatkowymi państw członkowskich, a z drugiej strony, poszanowaniem funkcjonowania rynku wewnętrznego, a zwłaszcza wykonywania swobód przepływu zagwarantowanych w traktacie.

II — Ramy prawne

A — *Niemieckie prawo podatkowe i unikanie podwójnego opodatkowania w Niemczech*

10. Zgodnie z art. 1 Einkommensteurgesetz (ustawy o podatku dochodowym od osób

fizycznych) [3] wszystkie dochody podatników mających miejsce zamieszkania w Niemczech co do zasady podlegają opodatkowaniu, bez względu na ich pochodzenie krajowe czy zagraniczne. Zasada ta ma zastosowanie do wszystkich rodzajów dochodów, w tym do wyników działalności gospodarczej i dochodów kapitałowych.

11. W ramach niemieckiego systemu podatkowego zyski osiągane przez spółki osobowe, niemieckie lub zagraniczne, nie są przypisywane bezpośrednio spółkom, ale ich wspólnikom, osobom fizycznym, podlegającym nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech, proporcjonalnie w stosunku do ich udziału, którzy są z tego tytułu opodatkowani (zasada zwana „przejrzystością podatkową spółek osobowych"). Odnośnie do zagranicznych spółek osobowych, takich jak skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym, Columbus Container Services BVBA & Co. (zwana dalej „Columbus"), to bezpośrednie przypisanie zysków wspólnikom mającym miejsce zamieszkania w Niemczech ma zastosowanie, nawet gdy spółka jako taka podlega podatkowi od osób prawnych w państwie członkowskim swojej siedziby.

12. W celu unikania podwójnego opodatkowania dochodów i majątku rezydentów niemieckich osiąganych za granicą, Republika Federalna Niemiec zawarła konwencje dwustronne, oparte na modelu konwencji podatkowej Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) dotyczącej dochodu i majątku, w tym także konwencję mającą znaczenie w niniejszym przypadku, z Królestwem Belgii.

13. Na mocy art. 23 konwencji podpisanej w Brukseli w dniu 11 kwietnia 1967 r. między Królestwem Belgii a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w dziedzinie podatków dochodowych [4], pochodzące z Belgii dochody rezydentów niemieckich, w tym dochody z kapitału zainwestowanego w spółki jawne i spółki komandytowe, mające siedzibę w Belgii, opodatkowane w tym państwie na mocy przepisów tej umowy, są zwolnione z podatku w Niemczech. To zwolnienie ma zastosowanie również do znajdujących się w Belgii części majątku rezydentów niemieckich. Republika Federalna Niemiec zachowuje jednak prawo do uwzględnienia podczas ustalania stawki opodatkowania zwolnionych w ten sposób dochodów i części majątku (metoda zwolnienia, w danym przypadku z zastrzeżeniem progresji).

14. Artykuł 20 ust. 2 i 3 Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) (niemieckiej ustawy podatkowej dotyczącej stosunków z zagranicą) [5], w brzmieniu wynikającym z Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz (niemieckiej ustawy

3 — RGBI 1934 I, str. 1005.

4 — Odpowiednio BGB1 1969 II, str. 18; Moniteur Belge z dnia 30 lipca 1969 r.

5 — BGB1 1972 I, str. 1713.

z dnia 21 grudnia 1993 r. w sprawie harmonizacji i zwalczania oszustw, zwanej dalej „AStG”) [6], mającej zastosowanie w chwili wystąpienia okoliczności faktycznych w postępowaniu przed sądem krajowym, zawiera wyłączenie tej zasady w niektórych wypadkach. Ten przepis został wprowadzony do AStG między innymi w celu uniemożliwienia rezydentom niemieckim obchodzenia innych przepisów AStG dotyczących opodatkowania dochodów pochodzących z KSZ („Zwischengesellschaft”), posiadających odrębną zdolność prawną, mających siedzibę w państwach członkowskich o niskiej stawce opodatkowania. Przepisy te mają na celu przeciwstawienie się unikaniu opodatkowania.

15. W odniesieniu do unikania podwójnego opodatkowania dochodów pochodzących ze stałego zakładu art. 20 ust. 2 AStG precyzuje, że „jeśli dochody mające charakter inwestycji kapitałowych w rozumieniu art. 10 ust. 6 zdanie drugie są uzyskiwane przez zakład zagraniczny podatnika podlegającego nieograniczonemu opodatkowaniu w Niemczech i jeśli zostały opodatkowane jako dochody pośrednie w sytuacji, gdy ten zakład jest spółką zagraniczną, podwójnego opodatkowania można uniknąć nie poprzez zwolnienie, a w drodze zaliczenia podatków odprowadzanych od tych dochodów za granicą”.

16. Co się tyczy unikania podwójnego opodatkowania majątku, art. 20 ust. 3 AStG wskazuje, że „odnośnie do aktywów, które przynoszą dochody mające charakter inwestycji kapitałowych w rozumieniu art. 10 ust. 6 zdanie drugie, z wyłączeniem dochodów mających charakter inwestycji kapitałowych w rozumieniu art. 10 ust. 6 zdanie trzecie, w przypadkach, o których mowa w ust. 2, podwójnego opodatkowania należy unikać nie poprzez zwolnienie, a poprzez zaliczenie podatków odprowadzonych od tego majątku za granicą”.

17. Artykuł 10 ust. 6 zdanie drugie AStG stanowi, że „dochody pośrednie mające charakter inwestycji kapitałowych są dochodami zagranicznych spółek pomocniczych, pochodzących z posiadania, zarządzania, utrzymywania lub podwyższania wartości środków płatniczych, wierzytelności, papierów wartościowych, udziałów lub analogicznych składników majątku […]”.

18. Z dokumentów znajdujących się w aktach wynika, że AStG wymaga wystąpienia czterech dodatkowych warunków, aby metoda zaliczania, o której mowa w art. 20 ust. 2 i 3 AStG, miała zastosowanie. Warunki te są następujące:

— dochody uzyskane w zagranicznym zakładzie, mające charakter inwestycji kapitałowych „podlegają niskiej stawce opodatkowania” w rozumieniu art. 8 ust. 3 AStG, czyli dochody nie są opodatkowane z tytułu podatku od zysków

6 — BGB1 1993, str. 2310.

w państwie prowadzenia działalności stawką 30% lub stawką wyższą;

— dochody mające charakter inwestycji kapitałowych nie spełniają warunków art. 8 ust. 1 pkt 7 i ust. 2, a także art. 13 AstG;

— dochody mające charakter inwestycji kapitałowych nie mogą być traktowane jako pochodzące z działalności zwanej „czynną", o której mowa w art. 8 ust. 1 pkt 1–6 AstG;

— wymagany jest co najmniej 10% udział podatników niemieckich w zakładzie.

III — Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

19. Columbus jest spółką komandytową prawa belgijskiego. Została utworzona w 1989 r. i jej siedziba mieści się w Anvers (Belgia). W 1996 r. udziały w niej posiadało osiem osób fizycznych, będących rezydentami niemieckimi, z których co najmniej sześć należało do tej samej rodziny, a udział każdej z tych osób wynosił 10%. Wspólnikiem z 20% udziałem była także spółka osobowa prawa niemieckiego, której wspólnicy również mieli miejsce zamieszkania w Niemczech.

20. Columbus nie podlegała opodatkowaniu w Niemczech. W świetle niemieckiego ustawodawstwa podatkowego Columbus nie jest uważana za KSZ, ale jest zrównana z zagranicznym „stałym zakładem" wspólników mających miejsce zamieszkania w Niemczech. Dochody i majątek Columbus są zatem bezpośrednio przypisane jej wspólnikom w celu pobrania podatku dochodowego i podatku od majątku w Niemczech.

21. Przedmiot działalności Columbus polega na koordynowaniu działalności grupy Oetker, poprzez świadczenie usług finansowych wewnątrz grupy. Obejmuje on między innymi centralizację transakcji finansowych, finansowanie budżetu spółek zależnych lub oddziałów, centralizację i koordynowanie księgowości, zadania administracyjne oraz działalność reklamową i marketingową, a także elektroniczne zarządzanie danymi.

22. Działalność gospodarcza Columbus poświęcona jest głównie zarządzaniu inwestycjami kapitałowymi w rozumieniu art. 10 ust. 6 zdanie drugie AStG. Zarządzanie to pozwoliło Columbus na osiągnięcie w ciągu 1996 r. „wyników działalności"

w wysokości 8 044 619 DEM i „różnych dochodów” w wysokości 53 477 DEM.

23. Belgijskie organy podatkowe uznały Columbus za „centrum koordynacyjne”, w rozumieniu rozporządzenia królewskiego nr 187 z dnia 30 grudnia 1982 r. w sprawie tworzenia centrów koordynacyjnych [7]. System podatkowy mający zastosowanie do centrów koordynacyjnych pod kilkoma względami odbiega od powszechnego belgijskiego systemu podatkowego. W pierwszej kolejności opodatkowany dochód centrów jest określony ryczałtowo zgodnie z tzw. metodą „koszt plus”. Odpowiada on procentowi wydatków i kosztów działalności, z wyjątkiem kosztów personelu, kosztów finansowych i należnego podatku dochodowego od osób prawnych [8]. W oparciu o ten system Columbus została opodatkowana w 1996 r. poniżej 30% rzeczywiście osiągniętych zysków.

24. W Niemczech Finanzamt Bielefeld-Innenstadt uznał Columbus za spółkę osobową. Niemiecki organ podatkowy decyzją z dnia 8 czerwca 1998 r. dotyczącą obliczania zysków za rok 1996, powołując się na art. 20 ust. 2 AStG, przypisał wspólnikom Columbus osiągnięte przez tę spółkę „wyniki działalności” w wysokości 8 044 619 DEM i „różne dochody” w wysokości 53 477 DEM.

Finanzamt Bielefeld-Innenstadt uznał te ostatnie dochody za zwolnione z podatku, równocześnie obejmując je zastrzeżeniem progresji. Natomiast opodatkował w całości zysk w wysokości 8 044 619 DEM, zaliczając jednak podatek pobrany w Belgii.

25. Decyzją z dnia 16 czerwca 1998 r. niemiecki organ podatkowy ustalił wartość referencyjną dla majątku Columbus na dzień 1 stycznia 1996 r. w celu obliczenia podatku od majątku wspólników.

26. W imieniu swoich wspólników Columbus złożyła do Finanzgericht Münster skargę na te decyzje, z wyłączeniem decyzji dotyczącej „różnych dochodów”, powołując się między innymi na niezgodność art. 20 ust. 2 i 3 AStG z postanowieniami art. 52 traktatu WE (po zmianie art. 43 WE). Według Columbus zastąpienie metody zwolnienia, której dotyczy art. 23 konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawartej między Republiką Federalną Niemiec a Królestwem Belgii, zastosowaniem metody zaliczania, o której mowa w art. 20 ust. 2 i 3 AStG, skutkowało zwiększeniem obciążenia podatkowego każdego ze wspólników o około 250 000 EUR w spornym roku.

27. Finanzgericht Münster nie wyklucza, że zasady art. 20 ust. 2 i 3 AStG hamują swobodę podejmowania i wykonywania działalności

7 — Moniteur Belge z dnia 13 stycznia 1983 r.

8 — Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 22 czerwca 2006 r. w sprawie C-182/03 i C-217/03 Belgia i Forum 187 przeciwko Komisji, Zb.Orz. str. I-5479, pkt 9.

gospodarczej. Ma on także wątpliwości odnośnie do zgodności rzeczonych zasad ze swobodnym przepływem kapitału, jako że dodatkowe opodatkowanie, jakiemu podlegają zagraniczne dochody, może zniechęcić rezydenta do inwestowania w innym państwie członkowskim.

28. W tych okolicznościach Finanzgericht Münster postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy uregulowania art. 20 ust. 2 i 3 Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) (niemieckiej ustawy podatkowej dotyczącej relacji z zagranicą), w brzmieniu wynikającym z Missbrauchsbekampfungs- und Steuerbereinigungsgesetz (niemieckiej ustawy z dnia 21 grudnia 1993 r. w sprawie harmonizacji podatkowej i zwalczania oszustw), zwalniające z podwójnego opodatkowania dochody o charakterze inwestycji kapitałowej w zagranicznym zakładzie podmiotu podlegającego nieograniczonemu opodatkowaniu w Niemczech, które byłyby opodatkowane jako dochody pośrednie, gdyby ten stały zakład był spółką zagraniczną, wbrew postanowieniom konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej w dniu 11 kwietnia 1967 r. pomiędzy Republiką Federalną Niemiec a Królestwem Belgii, nie w drodze zwolnienia tych dochodów z podatku niemieckiego, lecz w drodze zaliczenia podatku od zysków pobranego za granicą, są sprzeczne z postanowieniami art. 52 traktatu WE […] oraz art. 73 B–73 D traktatu WE, obecnie art. 56 WE–58 WE?”.

IV — Postępowanie przed Trybunałem

29. Columbus, rządy niemiecki, belgijski, holenderski, portugalski i rząd Zjednoczonego Królestwa, jak również Komisja Wspólnot Europejskich przedstawili Trybunałowi uwagi na piśmie, zgodnie z art. 23 statutu Trybunału Sprawiedliwości. Strony te zostały również wysłuchane w trakcie rozprawy, która odbyła się w dniu 28 września 2006 r., z wyjątkiem Republiki Portugalii, której przedstawiciel nie stawił się.

V — Analiza

A — *Określenie problematyki przedstawionej w pytaniu prejudycjalnym*

30. Przed przystąpieniem do badania pytania prejudycjalnego ze wspólnotowego punktu widzenia ważne jest prawidłowe określenie problematyki przedstawionej przez sąd krajowy.

31. Wydaje mi się, że trzy kwestie zasługują na wyłączenie z oceny, jaką Trybunał będzie musiał przeprowadzić w niniejszej sprawie.

32. Przede wszystkim należy zauważyć, że pytanie prejudycjalne nie dotyczy bezpośrednio systemu stosowanego do „udziałów w zagranicznych spółkach pomocniczych” [9], o którym mowa w rozdziale 4 AStG (art. 7–14 tej ustawy), a systemu dotyczącego „zastosowania konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania”, o którym mowa w art. 20 ust. 2 i 3 AStG, w przypadkach określonych zysków osiąganych przez zagraniczne stałe zakłady nieposiadające w niemieckim prawie podatkowym własnej podmiotowości prawnej, których wspólnikami są podmioty, których cały dochód i majątek opodatkowane są w Niemczech.

33. Rozdział 4 AStG reguluje traktowanie pod względem podatkowym jednostek, mających siedzibę za granicą, które mają podmiotowość prawną na mocy niemieckiego prawa podatkowego [10] i w stosunku do których jest przewidziane, że zyski, jakie osiągają w rozumieniu AStG w trakcie roku finansowego w państwie, w którym poziom opodatkowania jest niższy niż poziom, o którym mowa w AStG (poniżej 30%), są uznawane za rozdysponowane pomiędzy wspólników, podlegających nieograniczonemu opodatkowaniu w Niemczech w trakcie tego samego roku finansowego [11].

34. Oczywiście należy podnieść, że w celu ustalenia, czy tak jak w okolicznościach sprawy przed sądem krajowym, zagraniczny stały zakład w rozumieniu art. 20 ust. 2 i 3 AStG jest objęty zakresem zastosowania AStG, przepis ten odsyła do warunków mających także zastosowanie do zagranicznych spółek pomocniczych.

35. Poza tym, jak przyznaje rząd niemiecki, art. 20 ust. 2 i 3 AStG realizuje cel analogiczny do przepisów regulujących kwestie dotyczące zagranicznych spółek pomocniczych, w tym sensie, że zmierza do zapobieżenia temu, aby podatnicy niemieccy, tworząc stałe zakłady za granicą, tak jak w sprawie przed sądem krajowym, obchodzili zasady, o których mowa w rozdziale 4 AStG, regulujące kwestie dotyczące zagranicznych spółek pomocniczych, dzięki skorzystaniu w stosunku do dochodów, jakie te stałe zakłady osiągają w państwach członkowskich, w których stawka opodatkowania jest niższa niż stawka przewidziana w Niemczech, ze zwolnienia z opodatkowania w tym państwie na mocy konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Republikę Federalną Niemiec.

36. Mimo że te okoliczności nie mogą zostać całkowicie pominięte, zwłaszcza w celu zrozumienia kontekstu, w jaki wpisuje się art. 20 ust. 2 i 3 AStG, niemniej do Trybunału nie zwrócono się o dokonanie wykładni prawa wspólnotowego w ramach zastosowania przepisów rozdziału 4 AStG w odniesieniu do zagranicznej spółki pomocniczej, co do której system mający do niej zastosowanie wydaje się być różny od systemu, o którym mowa w art. 20 ust. 2 i 3 AStG.

9 — Chodzi o KSZ.

10 — Zobacz art. 7 ust. 1 AStG.

11 — Zobacz art. 10 ust. 1 i 2 AStG.

37. Sąd krajowy bowiem jasno ustalił, że w niemieckim prawie podatkowym do Columbus jako spółki osobowej ma zastosowanie art. 20 ust. 2 i 3 AStG bez względu na miejsce, w którym ma ona swoją siedzibę, a nie system mający zastosowanie do KSZ na mocy innych przepisów AStG.

38. Wreszcie, a kwestia ta jest związana z kwestią pierwszą, należy uściślić, że sąd krajowy nie rozpatruje różnicy, jaka istnieje pomiędzy Republiką Federalną Niemiec a Królestwem Belgii w odniesieniu do sposobu zakwalifikowania Colmbus na gruncie podatkowym i prawnym, jako powodującej ewentualne ograniczenie traktatowych swobód przepływu, a wyłącznie zastąpienie metody zwolnienia metodą zaliczenia odnośnie do opodatkowania dochodów i majątku niemieckich wspólników stałego zakładu zlokalizowanego za granicą.

39. Jak już zostało wskazane, Columbus została w Belgii utworzona w formie spółki komandytowej. Prawo belgijskie przyznaje jej odrębną podmiotowość prawną w stosunku do jej wspólników, czyli komplementariuszy i komandytariuszy. Z podatkowego punktu widzenia, co do zasady, podlega ona podatkowi dochodowemu od osób prawnych, jednakże korzysta z systemu mającego zastosowanie do centrów koordynacyjnych. Niemniej posiada ona osobowość prawną. Natomiast w Niemczech Columbus jest traktowana jako spółka osobowa, która z podatkowego punktu widzenia jest zrównana ze stałym zakładem wspólników, osób fizycznych, mających miejsce zamieszkania w Niemczech, w ten sposób, że zyski osiągnięte przez Columbus są bezpośrednio przypisywane jej wspólnikom. Columbus jest tym samym przejrzysta podatkowo w tym państwie członkowskim.

40. Badania międzynarodowego prawa podatkowego dotyczące problematyki przejrzystości spółek osobowych wykazały „zupełnie niesłychaną" złożoność tej gałęzi prawa [12], której elementy dotyczą między innymi konfliktu zakwalifikowania spółki osobowej, uznawanej za osobową w jednym państwie, ale za kapitałową w innym państwie oraz dwustronnego lub trójstronnego charakteru relacji podlegających badaniu (państwo źródła dochodu, państwo spółek osobowych, państwo miejsca zamieszkania wspólnika). Te trudności mogą jednakże być zniwelowane przez przepisy konwencji podatkowych zawartych pomiędzy państwami.

41. Prawo wspólnotowe na obecnym etapie rozwoju nie wymaga, aby państwa członkowskie uznawały na swoich terytoriach statut prawny i podatkowy przyznawany przez

12 — Według sformułowania użytego przez głównego sprawozdawcę J.P. Le Galla w ramach badania podatkowego prawa porównawczego, grupującego ponad 28 sprawozdań krajowych, przeprowadzonego przez International Fiscal Association, zatytułowanego „International tax problem sof partnerships", w: Cahiers de dront fiscal international, Kluwer Law International, Haga 1995, str. 604.

prawo wewnętrzne innych państw członkowskich podmiotom wykonującym tam działalność gospodarczą.

42. W tym względzie należy przypomnieć, że art. 220 tiret trzecie traktatu WE (po zmianie art. 293 tiret trzecie WE) stanowi, że państwa członkowskie w miarę potrzeby podejmują między sobą rokowania w celu zapewnienia swoim obywatelom wzajemnego uznania spółek w rozumieniu artykułu 58 akapit drugi traktatu WE (po zmianie art. 48 akapit drugi WE).

43. Na podstawie tego przepisu sześć założycielskich państw członkowskich Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej zawarło umowę, podpisaną w Brukseli w dniu 29 lutego 1968 r., o wzajemnym uznawaniu spółek i osób prawnych [13]. Z powodu braku ratyfikacji przez wszystkie te państwa umowa ta nigdy nie weszła w życie.

44. Pomimo braku wzajemnego uznawania spółek i osób prawnych państwa członkowskie muszą jednak przestrzegać swobód przepływu, o których mowa w traktacie.

13 — Bull. Suppl. nr 2, 1969, str. 7.

45. W niniejszym przypadku źródło ewentualnego ograniczenia traktatowych swobód przepływu nie leży w kwalifikacji Columbus jako stałego zakładu przez niemieckie prawo podatkowe, ponieważ to dokładnie dzięki tej kwalifikacji Columbus mogła, aż do spornego roku podatkowego, korzystać z metody zwolnienia na podstawie właściwych przepisów konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy Republiką Federalną Niemiec a Królestwem Belgii, której dalszego stosowania żąda Columbus w niniejszej sprawie [14].

46. Na koniec sądzę, że nie trzeba, by Trybunał badał twierdzenia Columbus, zgodnie z którymi art. 20 ust. 2 i 3 AStG rzekomo jest sprzeczny z postanowieniami tejże konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania. Należy bowiem podkreślić, że w ramach art. 177 traktatu WE (po zmianie art. 234 WE) Trybunał nie ma uprawnień do orzekania w tej kwestii, która nie wchodzi w zakres wykładni prawa wspólnotowego [15].

47. Oczywiście ta ocena nie oznacza jednak, że w celu dokonania wykładni prawa wspólnotowego, która byłaby użyteczna dla sądu

14 — Jest bardzo prawdopodobne, że jeśli Columbus zostałby potraktowany jak spółka kapitałowa prawa niemieckiego, miałby do niej zastosowanie najwyraźniej mniej korzystny system zagranicznych spółek pomocniczych (rozdział 4 AStG). Ta hipoteza nie jest jednak przedmiotem niniejszej analizy, ponieważ nie została podniesiona przez sąd krajowy.

15 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C-141/99 AMID, Rec. str. I-11619, pkt 18. Zobacz również pkt 25 opinii rzecznika generalnego Ruiza-Jaraba Colomera w sprawie Gilly (wyrok z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-336/96, Rec. str. I-2793).

krajowego, Trybunał nie może uwzględnić, w odpowiednim przypadku, przepisów konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania, gdy tak jak w niniejszej sprawie sąd krajowy słusznie przedstawia ją jako stanowiącą część ram prawnych mających zastosowanie w toczącym się przed nim postępowaniu [16]. Ostatecznie uważam, podobnie jak rzecznik generalny Geelhoed w opinii w sprawie Denkavit Internationaal i Denkavit France [17], że rzeczywisty wpływ konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania na sytuację podatnika musi być brany pod uwagę dla ustalenia, czy w konkretnym przypadku istnieje ograniczenie swobód przepływu zapewnionych w traktacie. Jego nieuwzględnienie oznaczałoby między innymi pominięcie rzeczywistości gospodarczej działalności podatnika i ewentualnych zachęt związanych z kontekstem transgranicznym.

48. Po przedstawieniu tych uwag, na wstępie należy wyjaśnić, w odniesieniu do ram prawnych i faktycznych przedstawionych przez sąd krajowy, która z dwóch swobód przepływu powołana przez sąd krajowy (swoboda podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej i swoboda przepływu kapitału) ma być, co do zasady, zastosowana w niniejszej sprawie. Następnie, moja analiza będzie dotyczyła oceny restrykcyjnego skutku zastąpienia metody zwolnienia metodą zaliczania w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania w Niemczech dochodów i majątku uzyskanych przez wspólników Columbus. Wreszcie zakładając, że takie ograniczenie powinno być utrzymane, należałoby się zastanowić, czy mogłoby być ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego.

B — *Kwestia stosowania przepisów dotyczących swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej lub swobody przepływu kapitału*

49. Sąd krajowy pyta, czy zasada taka jak ta, o której mowa w art. 20 ust. 2 i 3 AStG, jest zgodna ze swobodą podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej lub swobodnym przepływem kapitału.

50. Zgodnie z orzecznictwem, jeśli obywatel państwa członkowskiego posiada udział w kapitale spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, pozwalający mu na wywieranie rzeczywistego wpływu na decyzje tej spółki i określanie jej działalności, zastosowanie mają przepisy traktatu o swobodzie podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, a nie przepisy odnoszące się do swobody przepływu kapitału [18].

16 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-170/05 Denkavit Internationaal i Denkavit France, Zb.Orz. str. I-11949, pkt 44 i powołane tam orzecznictwo.

17 — Zobacz pkt 33–38 opinii przedstawionej w dniu 27 kwietnia 2006 r. w sprawie leżącej u podstaw ww. wyroku Denkavit Internationaal i Denkavit France.

18 — Zobacz m.in. wyroki z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-251/98 Baars, Rec. str. I-2787, pkt 22; z dnia 21 listopada 2002 r. w sprawie C-436/00 X i Y, Rec. str. I-10829, pkt 37 oraz z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. str. I-7995, pkt 31.

51. Rozgraniczenie między tymi dwoma swobodami nie zawsze jest łatwe, zwłaszcza w ramach wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, w kontekście którego sąd krajowy jest lepiej sytuowany do oceny in concreto praw przyznanych obywatelowi wspólnotowemu w związku z udziałami, jakie posiada w kapitale danej spółki.

52. W naszej sprawie, jak podniosłem w pkt 18 niniejszej opinii, wydaje się, że jednym ze zdarzeń podatkowych uzasadniających stosowanie art. 20 ust. 2 i 3 AStG jest posiadanie przez podmiot niemiecki co najmniej 10% udziału w stałym zakładzie. Udział wielkości tego rzędu a priori zdaje się wykluczać możliwość wywierania rzeczywistego wpływu na decyzje tego zakładu i określanie jego działalności. W takim razie oceny zgodności spornych przepisów należy dokonać przede wszystkim w świetle art. 73 B–73 D traktatu WE.

53. Zastosowanie swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej może się jednak okazać właściwe ze względu na okoliczności opisane poniżej.

54. Po pierwsze celem realizowanym przez ustawodawcę niemieckiego w zakresie dotyczącym zastąpienia metody zwolnienia metodą zaliczenia jest uniknięcie obchodzenia przepisów niemieckiego ustawodawstwa podatkowego, w tym także przepisów AStG dotyczących KSZ utworzonych za granicą w formie spółek zależnych. Podobnie AStG w swoich różnych częściach dotyczy więc zasadniczo zakładów obywateli niemieckich za granicą, w tym przypadku w formie spółek komandytowych, uważanych za stały zakład przez niemieckie ustawodawstwo podatkowe.

55. Po drugie w sprawie przed sądem krajowym Columbus nie tylko jest kontrolowana przez co najmniej sześć osób fizycznych należących do tej samej rodziny, z których każda posiada 10% udziałów w tym zakładzie, ale przede wszystkim osoby te, jak Columbus wskazała podczas rozprawy, działają w porozumieniu i są reprezentowane przez jedną osobę na zgromadzeniu wspólników spółki. Tych ośmiu wspólników zdaje się wspólnie wywierać rzeczywisty wpływ na decyzje Columbus. W tym kontekście ewentualne naruszenie swobody przepływu kapitału byłoby zwykłym następstwem rzekomej przeszkody dla swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej.

56. Mając na względzie te rozważania i w braku wystarczająco dokładnych dowodów ze strony sądu krajowego mogących przesądzić z pewnością, która z dwóch wyżej powołanych swobód zostaje ewentualnie bardziej naruszona w niniejszej sprawie, ustawodawstwo takie jak będące przedmiotem rozważań w postępowaniu przed sądem krajowym musi być bez wątpienia zbadane w świetle zarówno art. 52, jak i art. 73 B traktatu WE.

57. Niemniej wydaje mi się, że w niniejszej sprawie zastosowanie każdego z tych przepisów musi prowadzić do tego samego rezultatu. Proponuję zatem zbadanie niniejszej sprawy w świetle art. 52 traktatu WE, pamiętając jednakże, iż podobne rozumowanie odnosiłoby się również do art. 73 B traktatu WE.

C — *W przedmiocie istnienia ograniczenia swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej*

58. Podstawowa trudność w niniejszej sprawie dotyczy możliwości lub też braku możliwości zakwalifikowania zasady, takiej jak zasada, o której mowa w art. 20 ust. 2 i 3 AStG, jako ograniczenia swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej.

59. Columbus i rząd belgijski uważają, że art. 20 ust. 2 i 3 AStG zniechęcają obywateli niemieckich do podejmowania działalności w państwie członkowskim ich wyboru, ponieważ metoda zaliczenia ma zastosowanie jedynie wtedy, gdy dochody uzyskiwane przez rezydentów niemieckich mają charakter dochodów zwanych „pasywnymi" pochodzących z państwa członkowskiego, w którym opodatkowanie jest niższe niż opodatkowanie przewidziane przepisami AStG.

60. Natomiast inne strony, które przedstawiły swoje uwagi Trybunałowi, czyli rząd niemiecki, holenderski, portugalski i rząd Zjednoczonego Królestwa oraz Komisja utrzymują, że zasada przewidziana w art. 20 ust. 2 i 3 AStG ustanawia równość traktowania pomiędzy transgraniczną sytuacją podatkową, taką jak sytuacja wspólników Columbusa, a sytuacją czysto wewnętrzną. Zatem według tych stron nie istnieje żadne ograniczenie swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej.

61. Warto przypomnieć, że swoboda podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej przyznana obywatelom wspólnotowym w art. 52 traktatu WE obejmuje w stosunku do nich podejmowanie i wykonywanie działalności prowadzonej na własny rachunek, jak również zakładanie i zarządzanie przedsiębiorstwami, na warunkach ustanowionych przez ustawodawstwo państwa przyjmującego dla własnych obywateli [19] lub obywateli innych państw członkowskich, którzy mają miejsce zamieszkania na jego terytorium [20].

62. Nawet jeśli zgodnie z ich brzmieniem przepisy dotyczące swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej mają na celu zapewnienie korzyści w postaci krajowego traktowania w przyjmującym państwie członkowskim, to Trybunał przyznał jednak, że sprzeciwiają się one także temu, by *państwo członkowskie pochodzenia* nakładało ograniczenia na przedsiębiorstwo

19 — Zobacz m.in. wyroki z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C-9/02 De Lasteyrie du Saillant, Rec. str. I-2409, pkt 40, jak również ww. wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 41.

20 — Zobacz ww. wyrok w sprawie Baars, pkt 29.

położone w innym państwie członkowskim, należące do jednego z jego obywateli [21].

63. Poza tym zakaz ustalania przez państwa członkowskie ograniczeń swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej ma zastosowanie także do przepisów podatkowych. W rzeczywistości zgodnie z orzecznictwem, chociaż w obowiązującym stanie prawa wspólnotowego dziedzina podatków bezpośrednich jako taka nie wchodzi w zakres kompetencji Wspólnoty Europejskiej, niemniej państwa członkowskie muszą wykonywać przynależne im kompetencje w poszanowaniu prawa wspólnotowego [22].

64. I tak odnośnie do ograniczeń wynikających z uregulowania podatkowego państwa członkowskiego pochodzenia Trybunał orzekł, że przepisy traktatu dotyczące swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej sprzeciwiają się temu, aby w celu uniknięcia niebezpieczeństwa unikania opodatkowania, państwo członkowskie ustanawiało mechanizm podatku dochodowego od jeszcze nieosiągniętych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia rezydencji podatkowej podatnika poza to państwo członkowskie, w sytuacji gdy zyski podatnika pozostającego w tym państwie byłyby zwyczajnie opodatkowane dopiero, gdyby zostały rzeczywiście osiągnięte. Według Trybunału, nawet jeśli uregulowanie krajowe rozpatrywane w owej sprawie nie zabraniało podatnikowi wykonywania jego prawa przedsiębiorczości, to miało jednak „charakter mogący ograniczyć wykonywanie tego prawa, mając tym samym co najmniej charakter *odstraszający* w stosunku do podatników, którzy chcieliby osiedlić się w innym państwie członkowskim” [23]. Trybunał orzekł zatem, że odmienne traktowanie dotyczące opodatkowania nadwyżek „mogło *zniechęcać* podatnika do przeniesienia jego miejsca zamieszkania poza dane państwo członkowskie”, a tym samym mogło stanowić ograniczenie swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej [24].

65. Niedawno w ww. wyroku Cadbury i Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas Trybunał w ramach wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym stwierdził odnośnie do przepisów Zjednoczonego Królestwa dotyczących KSZ, że zróżnicowane traktowanie podatkowe wynikające z tych przepisów i wynikające z niego niekorzystne położenie spółek będących rezydentami, które posiadają spółkę zależną podlegającą w innym państwie członkowskim niższemu poziomowi opodatkowania, mogą utrudniać wykonywanie swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej przez takie spółki, *zniechęcając je do zakładania, nabywania lub posiadania spółki zależnej* w państwie członkowskim, w którym podlega ona takiemu poziomowi opodatkowania, w ten sposób, że stanowią one ograniczenie swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej [25].

21 — Zobacz m.in. wyroki z dnia 27 września 1988 r. w sprawie 81/87 Daily Mail i General Trust, Rec. str. 5483, pkt 16; z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, Rec. str. I-4695, pkt 21; ww. wyrok w sprawie De Lasteyrie du Saillant, pkt 42; oraz z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. str. I-1083, pkt 31 (podkreślenie moje).

22 — Zobacz podobnie ww. wyroki w sprawie De Lasteyrie du Saillant (pkt 44), Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas (pkt 40), jak również Denkavit Internationaal i Denkavit France (pkt 18). Zobacz również ostatnio odnośnie do swobody przepływu kapitału wyrok z dnia 14 listopada 2006 r. w sprawie C-513/04 Kerckhaert i Morres (Zb.Orz. str. I-10967, pkt 15 i powołane tam orzecznictwo).

23 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie De Lasteyrie du Saillant (pkt 45) (podkreślenia moje).

24 — Ibidem (pkt 46–48) (podkreślenie moje). Zobacz także wyrok z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-470/04 N (Zb.Orz. str. I-7409, pkt 34–39).

25 — Punkt 46 (podkreślenie moje).

66. Rzeczony wyrok, który zostanie szerzej omówiony w niniejszej opinii, posiada pewne znaczenie w bieżącej sprawie. Stanowił on poza tym przedmiot całkiem istotnego sporu pomiędzy stronami w trakcie rozprawy.

67. Na tym etapie moich rozważań wystarczy wskazać, że w sprawie Cadbury i Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas Trybunał uznał, że w podobnej sytuacji znajdowały się z jednej strony spółka matka mająca siedzibę w Zjednoczonym Królestwie ze spółką zależną mającą siedzibę w państwie członkowskim, w którym poziom opodatkowania zysków był niższy niż w Zjednoczonym Królestwie i do których to zysków ustawodawstwo tego państwa dotyczące KSZ miało zastosowanie, a z drugiej strony spółka dominująca mająca siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, której spółka zależna również miała w tym państwie siedzibę *lub* spółka dominująca mająca siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, której spółka zależna miała siedzibę w państwie członkowskim, w którym poziom opodatkowania zysków był wyższy niż poziom stosowany w Zjednoczonym Królestwie i do których w tych dwóch sytuacjach ustawodawstwo Zjednoczonego Królestwa dotyczące KSZ nie miało zastosowania.

68. Jak pokazuje ww. wyrok w sprawie Cadbury i Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, ustalenie porównywalności (obiektywnej) sytuacji ma zasadnicze znaczenie dla oceny, czy stosowanie przepisu krajowego prowadzi do naruszenia równości traktowania, która musi być co do zasady zapewniona pomiędzy tymi sytuacjami, a tym samym, czy przepis ten może stanowić barierę dla swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej.

69. W niniejszym przypadku chodzi o ustalenie, czy rozumowanie analogiczne do rozumowania Trybunału w powyższej sprawie odnośnie do porównywalności sytuacji spółek zależnych od spółek dominujących mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, do których ustawodawstwo dotyczące KSZ miało lub nie miało zastosowania, może być przeniesione na grunt niniejszej sprawy.

70. Chociaż należy dokonać takiej oceny, jak to proponuję uczynić, musi ona jednak uwzględniać także orzecznictwo Trybunału dotyczące zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, które było ostatnio przedmiotem ważnych uściśleń, w szczególności w wyroku w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation [26].

71. Należy zatem moim zdaniem zbadać traktowanie pod względem podatkowym dochodów i majątku wspólników Columbus w odniesieniu po pierwsze do traktowania, jakiemu podlegają wspólnicy spółki osobowej, którzy nie skorzystali z przysługującego im prawa swobodnego przepływu (sytuacja wewnętrzna), a po drugie traktowania pod względem podatkowym dochodów i zysków wspólników spółki osobowej, którzy skorzystali ze swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej w państwie członkowskim, w którym poziom opodatkowania jest wyższy niż poziom przewidziany przez AStG (sytuacja transgraniczna).

26 — Wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-446/04, Zb.Orz. str. I-11753.

1. Porównanie sytuacji wspólników skarżącej w postępowaniu przed sądem krajowym z sytuacją wewnętrzną

72. Wydaje mi się użyteczne, zwłaszcza dla celów przejrzystości rozumowania, rozróżnienie pomiędzy unikaniem podwójnego opodatkowania dochodów, o którym mowa w art. 20 ust. 2 AStG, a unikaniem podwójnego opodatkowania majątku, o którym mowa w ust. 3 tego przepisu.

a) Porównanie pod względem unikania podwójnego opodatkowania dochodów (art. 20 ust. 2 AStG)

73. Nie ma wątpliwości, że zastosowanie metody zaliczania — którą Republika Federalna Niemiec zastąpiła jednostronnie metodę zwolnienia przewidzianą w konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy tym państwem a Królestwem Belgii — do podatku pobranego w Belgii od Columbus na poczet podatku pobranego od dochodów wspólników tej spółki doprowadziło do znacznego zwiększenia ich opodatkowania za sporny rok podatkowy (czyli rok 1996) w stosunku do poprzedniego roku podatkowego.

74. W przeciwieństwie do tego, co kilkakrotnie podnosiła Columbus, to niekorzystne traktowanie samo w sobie nie może stanowić ograniczenia swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej.

75. Prawo wspólnotowe bowiem nie zapewnia — w dziedzinie, w której państwa członkowskie zachowują kompetencje — zastosowania lub utrzymania w stosunku do tego samego podatnika identycznego traktowania na przestrzeni czasu. Gdyby tak miało być państwa członkowskie nie mogłyby już na przykład zmieniać podstawy lub stawki ich podatków bezpośrednich. Jest to niemożliwe na obecnym etapie rozwoju prawa wspólnotowego. Okoliczność, że traktowanie podatkowe wspólników Columbus zostało zmienione poprzez jednostronne wprowadzenie odstępstwa od konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy Republiką Federalną Niemiec a Królestwem Belgii, poświadczy o (ewentualnym) konflikcie między normami prawa wewnętrznego a normami prawa międzynarodowego, ale jest moim zdaniem bez znaczenia z punktu widzenia prawa wspólnotowego. Zresztą, tak jak już zauważyłem w pkt 46 tej opinii, do Trybunału nie należy rozstrzyganie takiego konfliktu norm.

76. W przeciwieństwie do tego, co zdaje się sugerować Columbus, różnicy w traktowaniu w prawie wspólnotowym nie mierzy się w odniesieniu do faktycznych czy prawnych zmian dotyczących tej samej osoby. Wymaga ona natomiast porównania między sytuacją osób, które skorzystały z jednej ze swobód zapewnionych w traktacie, z sytuacją osób, które się na nią nie powołały.

77. W tym zakresie zauważmy, że ani sąd krajowy, który skłania się raczej ku

postrzeganiu rozważanego niemieckiego przepisu podatkowego jako ograniczenia swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, ani Columbus, nie wskazały różnicy w traktowaniu pomiędzy sytuacją wspólników Columbus a sytuacją wewnętrzną.

78. Natomiast rządy niemiecki, belgijski, holenderski, portugalski i Zjednoczonego Królestwa, jak również Komisja zauważają, że zaliczanie opodatkowania pobranego w Belgii od Columbus, o którym mowa w art. 20 ust. 2 AStG, na poczet podatku dochodowego jej wspólników sprowadza się do traktowania tych ostatnich w sposób identyczny z podatnikami niemieckimi, wspólnikami spółek osobowych, podatkowo przejrzystych, mających siedzibę w Niemczech, które nie skorzystały z przysługującej im swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej w innym państwie członkowskim.

79. Powyższa argumentacja wydaje się prawidłowa.

80. Przypomnijmy, że zgodnie z art. 220 akapit drugi traktatu WE (po zmianie art. 293 tiret drugie) państwa członkowskie podejmą między sobą w miarę potrzeby rokowania w celu zapewnienia swoim obywatelom zniesienia podwójnego opodatkowania wewnątrz Wspólnoty.

81. Przepis ten, o charakterze programowym [27], nie został do dnia dzisiejszego wdrożony. Ponadto, za wyjątkiem 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 [28], konwencji 90/436/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie zniesienia podwójnego opodatkowania w przypadku rozliczania zysku przedsiębiorstw stowarzyszonych [29] oraz dyrektywy Rady 2003/48/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek [30], z których żadna nie ma znaczenia w naszej sprawie, w ramach Wspólnoty nie został przyjęty żaden akt o charakterze ujednolicającym lub harmonizującym, którego celem byłoby unikanie podwójnego opodatkowania, a państwa członkowskie nie zawarły w tym zakresie, na podstawie art. 220 tiret drugie traktatu WE, żadnej konwencji wielostronnej [31].

82. Wynika z tego, że w związku z brakiem wspólnotowych przepisów ujednolicających i harmonizujących, państwa członkowskie zachowują kompetencje do określenia kryteriów opodatkowania przychodu w celu znie-

27 — W rzeczywistości przepis ten nie wywołuje skutku bezpośredniego (zob. ww. wyrok w sprawie Gilly, pkt 17).

28 — Dz.U. L 225, str. 6.

29 — Dz.U. L 225, str. 10.

30 — Dz.U. L 157, str. 38.

31 — Zobacz zwłaszcza odnośnie do swobody przepływu kapitału, ww. wyrok Kerckhaert i Mores, pkt 22, a odnośnie do art. 52 traktatu WE, wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-374/04 Test Claimants i Class IV of the ACT Group, Zb.Orz. str. I-11673, pkt 51.

sienia podwójnego opodatkowania [32], jeżeli zaistnieje potrzeba, to w drodze umownej. W tym kontekście Trybunał wyjaśnił początkowo, że w *ramach umów dwustronnych zawieranych w celu unikania podwójnego opodatkowania* państwa członkowskie mają swobodę ustalania reguł kolizyjnych w celu podziału kompetencji podatkowych [33]. W swoich ostatnich wyrokach Trybunał dodał, że ta swoboda przyznana państwom członkowskim obejmuje także środki przyjęte w sposób jednostronny [34].

83. Jednakże przy *wykonywaniu przysługujących im na tej podstawie uprawnień podatkowych* państwa członkowskie zobowiązane są działać w zgodzie z prawem wspólnotowym [35].

84. Obecne orzecznictwo Trybunału ustanawia zatem rozróżnienie z jednej strony pomiędzy *podziałem kompetencji podatkowych* pomiędzy państwami członkowskimi, w ramach których ewentualne różnice w traktowaniu, jakie mogą z nich wynikać, nie wchodzą w zakres zastosowania traktatowych swobód przepływu, a z drugiej strony *wykonywaniem przysługujących państwom członkowskim uprawnień podatkowych,* także gdy wynika to z uprzedniego dwustronnego lub jednostronnego podziału ich kompetencji podatkowych, w odniesieniu do których państwa członkowskie są zobowiązane działać w zgodzie z prawem wspólnotowym [36].

85. Z tej dychotomii zdaje się wynikać, że państwa członkowskie zachowują z jednej strony nie tylko możliwość nieunikania podwójnego opodatkowania [37], lecz także, z drugiej strony, wybór mechanizmu zmierzającego do unikania podwójnego opodatkowania, co ma im zasadniczo umożliwić w szczególności opowiedzenie się albo za metodą zwolnienia, albo za metodą zaliczenia podatków pobranych w innym państwie członkowskim.

86. Należy w tym względzie zauważyć, że Trybunał stwierdził, iż nie jest nierozsądne z punktu widzenia państw członkowskich czerpanie inspiracji z praktyki międzynarodowej, zwłaszcza z modelowych konwencji podatkowych opracowanych przez OECD [38].

32 — Wyroki w ww. sprawie Gilzy, pkt 24 i 30, jak również z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-385/00 De Groot, Rec. str. I-11819, pkt 93, odnośnie do art. 48 traktatu WE (po zmianie art. 39 WE). Wyroki z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain ZN, Rec. str. I-6161, pkt 57, odnośnie do art. 52 i 58 traktatu WE oraz z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-513/03 Van Hilten-van der Heijden, Zb.Orz. str. I-1957, pkt 47, odnośnie do swobody przepływu kapitału.

33 — Wyżej wymienione wyroki Gilly (pkt 24–30; Saint-Gobain ZN (pkt 57); De Groot (pkt 93); z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-290/04 FKP Scorpio Konzertproduktionen (Zb.Orz. str. I-9461, pkt 54); ww. wyrok w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (pkt 52) (podkreślenia moje).

34 — Odnośnie do swobody przepływ kapitału, ww. wyroki w sprawach Van Hilten-van der Heijden (pkt 47), a co do swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, N (pkt 44), jak również Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (pkt 52).

35 — Wyroki z dnia De Groot (pkt 94) i FKP Scorpio Konzertproduktionen (pkt 55).

36 — Wyżej wymieniony wyrok De Groot, pkt 93 i 94.

37 — Zobacz w tym zakresie zwłaszcza ww. wyrok w sprawie Kerckhaert i Morres (pkt 24), odnośnie do zastosowania swobodnego przepływu kapitału, w którym Trybunał wskazał, że art. 73 B ust. 1 traktatu nie sprzeciwia się ustawodawstwu państwa członkowskiego, które w ramach podatku dochodowego opodatkowuje tą samą, jednolitą stawką opodatkowania dywidendy z tytułu akcji posiadanych w spółkach mających siedzibę w tym państwie oraz dywidendy z tytułu akcji posiadanych w spółkach mających siedzibę w innym państwie członkowskim, bez możliwości zaliczenia podatku zapłaconego tytułem podatku u źródła w tym innym państwie członkowskim.

38 — Zobacz ww. wyroki w sprawach Gilly (pkt 30 i 31) oraz Saint-Gobain ZN (pkt 57).

Otóż z art. 23 modelowej konwencji podatkowej dotyczącej dochodu i majątku wynika, że metoda zwolnienia oraz metoda zaliczenia są uważane za prawnie dopuszczalne dla celów unikania lub zmniejszania podwójnego opodatkowania.

87. Trybunał rozpoznawał także wiele spraw, w których kwestionowane ustawodawstwo podatkowe państw członkowskich stosuje jedną lub drugą z tych metod, bez sformułowania uwag odnośnie do ich legalności, jako takich, lub wyboru jednej z tych metod w świetle prawa wspólnotowego [39].

88. Jednakże z naszkicowanej w pkt 84 niniejszej opinii dychotomii wynika, że niezależnie od mechanizmu przyjętego dla unikania podwójnego opodatkowania, państwa członkowskie muszą przestrzegać wymogów wynikających z postanowień traktatu dotyczących swobód przepływu, skoro nie mogą wykonywać uprawnień w dziedzinie opodatkowania powodujących odmienne traktowanie obiektywnie porównywalnych sytuacji.

89. I tak Trybunał wskazał, że prawo wspólnotowe nie stoi na przeszkodzie, by państwo członkowskie zapobiegało opodatkowaniu kaskadowemu dywidend otrzymanych przez spółkę będącą rezydentem przez zastosowanie przepisów, na podstawie których dywidendy te są zwolnione od podatku, gdy zostały wypłacone przez spółkę będącą rezydentem, przy jednoczesnym unikaniu opodatkowania kaskadowego tychże dywidend, gdy zostały one wypłacone przez spółkę niebędącą rezydentem, przy pomocy systemu zaliczenia, o ile w takiej sytuacji zastosowanie systemu zaliczenia było zgodne z prawem wspólnotowym [40].

90. Trybunał uściślił, że aby stosowanie w takiej sytuacji systemu zaliczenia było zgodne z prawem wspólnotowym, istotne jest po pierwsze, aby dywidendy zagraniczne nie podlegały stawce podatkowej wyższej niż stawka podatkowa stosowana do dywidend krajowych, a po drugie, by państwo członkowskie zapobiegało opodatkowaniu kaskadowemu dywidend zagranicznych, dokonując zaliczenia podatku zapłaconego przez niebędącą rezydentem spółkę dokonującą wypłat na poczet kwoty podatku podlegającego zapłacie przez będącą rezydentem spółkę otrzymującą dywidendy, do wysokości tej ostatniej kwoty [41].

91. W tym kontekście Trybunał dodał, że okoliczność, iż w porównaniu do systemu zwolnienia, system zaliczenia nakłada na podatników dodatkowe obciążenia administracyjne (kwota rzeczywiście zapłaconego podatku w państwie siedziby przez spółkę dokonującą wypłat musi zostać wykazana), nie może być uznana za różnicę w traktowaniu niezgodną ze swobodą podejmowania

39 — Zobacz na przykład wyrok z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. str. I-7477.

40 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 48 i 49.

41 — Wyżej wymieniony wyrok, pkt 48–50.

i wykonywania działalności gospodarczej, gdyż szczególne obciążenia administracyjne nakładane na spółki będące rezydentem i otrzymujące dywidendy zagraniczne są nieodłącznym elementem funkcjonowania systemu zaliczenia na poczet podatku [42].

92. W naszej sprawie należy zauważyć, że tak w sytuacji wspólników Columbus, jak i w sytuacji będących rezydentami w Niemczech wspólników spółek osobowych mających siedzibę w Niemczech, zyski osiągnięte przez spółkę osobową są bezpośrednio przypisywane wspólnikom i traktowane jako ich dochody. Ponadto są opodatkowane w Niemczech w tym samym roku podatkowym i według tej samej stawki.

93. W wyniku zastosowania metody zaliczania pobrany w Belgii podatek od zysków osiągniętych przez Columbus podlega zaliczeniu na poczet podatku po stronie wspólników w Niemczech, w kwocie odpowiadającej podatkowi zapłaconemu przez Columbus w Belgii. Chociaż przed spornym rokiem podatkowym zastosowanie konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy Republiką Federalną Niemiec a Królestwem Belgii zapewniało wspólnikom Columbus zwolnienie z podatku w Niemczech w odniesieniu do zysków osiąganych w Belgii, to zastąpienie od tego roku metody zwolnienia metodą zaliczenia sprowadza się do zneutralizowania ulgi podatkowej, z której owi wspólnicy uprzednio korzystali, w porównaniu ze wspólnikami spółek osobowych mających miejsce zamieszkania w Niemczech, którzy nie skorzystali z przewidzianej traktatem swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej.

94. Otóż na gruncie porównania sytuacji wspólników Columbus i wspólników spółki osobowej mającej siedzibę w Niemczech, zaliczenie podatku pobranego od Columbus w Belgii na podatek dochodowy odprowadzany w Niemczech przez jej wspólników pozwala na zapewnienie równego traktowania opodatkowania zarówno dochodów zagranicznych, jak i dochodów pochodzących z Niemiec.

95. Oczywiście wskażemy, że to twierdzenie jest prawdziwe tylko pod warunkiem, że w proces porównania omawianych sytuacji zostaną włączone jedynie „dochody mające charakter inwestycji kapitałowych" w rozumieniu art. 8 AStG. Bowiem w odniesieniu do dochodów, które nie mają tego charakteru, ma zastosowanie zasada zwolnienia zysków osiągniętych za granicą przez spółkę osobową, na podstawie przepisów konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy Republiką Federalną Niemiec a Królestwem Belgii.

96. Takie zwolnienie dochodów niemających charakteru inwestycji kapitałowych najwyraźniej przyspiesza podejmowanie działalności czy inwestycje za granicą

42 — Ibidem (pkt 53).

w stosunku do tego, co dzieje się na terytorium krajowym. Jednakże korzystanie z różnych metod unikania podwójnego opodatkowania w zależności od charakteru danych dochodów samo w sobie nie może być kwestionowane. Na obecnym etapie rozwoju prawa wspólnotowego państwa członkowskie, będąc uprawnionymi do określania podstawy opodatkowania [43], powinny także moim zdaniem móc wybrać zastosowanie różnych metod unikania podwójnego opodatkowania w zależności od charakteru dochodów, o ile przestrzegają postanowień traktatu dotyczących swobód przepływu. Jednak w niniejszej sprawie, jak wcześniej wskazałem, zaliczenie podatku pobranego od zysków Columbus na podatek dochodowy wspólników Columbus, będących rezydentami niemieckimi, zapewnia równe traktowanie z porównywalną instytucją wewnętrzną.

97. Oczywiście metoda zaliczania, w przeciwieństwie do metody zwolnienia, oznacza dodatkowe obciążenia administracyjne po stronie wspólników Columbus. Jednakże te obciążenia, jak wskazał Trybunał w ww. sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, są nieodłączonym elementem stosowania mechanizmu unikania podwójnego opodatkowania.

98. W tym kontekście zastosowanie metody zaliczenia w sprawie przed sądem krajowym nie wydaje się stwarzać różnicy w traktowaniu pomiędzy wspólnikami Columbus a sytuacją podatników niemieckich, będących wspólnikami spółki osobowej mającej siedzibę w Niemczech, osiągających ten sam rodzaj dochodów i niewykonujących swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej zapewnionej w traktacie.

b) Porównanie pod względem unikania podwójnego opodatkowania majątku (art. 20 ust. 3 AStG)

99. Podatek od majątku, na wzór podatku dochodowego, jest oparty na zdolności podatkowej podatnika. Wysokość podatku jest określana na podstawie majątku, jaki posiada podatnik w chwili opodatkowania.

100. Jednakże podatek od majątku różni się od podatku pobieranego od dochodów tym, że stosują go jedynie niektóre państwa członkowskie [44].

101. W ten sposób, w trakcie spornego roku podatkowego w sprawie przed sądem krajowym, Królestwo Belgii nie pobierało

43 — Zobacz m.in. ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 47.

44 — W chwili wystąpienia okoliczności faktycznych w postępowaniu przed sądem krajowym jedynie Republika Federalna Niemiec, Królestwo Hiszpanii, Republika Francuska, Wielkie Księstwo Luksemburga, Królestwo Niderlandów, Republika Finlandii i Królestwo Szwecji pobierały podatek od kapitału osób fizycznych. Od tego czasu te państwa członkowskie, z wyjątkiem Królestwa Hiszpanii, Republiki Francuskiej i Królestwa Szwecji, z niego zrezygnowały.

żadnego podatku od kapitału, w tym także od aktywów stałych zakładów, podczas gdy Republika Federalna Niemiec po raz ostatni zastosowała podatek od majątku od całości majątku podatników niemieckich, bez względu na miejsce ich pobytu [45].

102. Zgodnie z konwencją o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartą między Republiką Federalną Niemiec a Królestwem Belgii majątek w postaci aktywów stałych zakładów jest opodatkowany w państwie, w którym znajduje się ten zakład, a podwójnego opodatkowania tych składników należących do podatników niemieckich unika się poprzez zwolnienie z podatku od majątku pobieranego w Niemczech [46].

103. Ponieważ Królestwo Belgii nie pobiera żadnego podatku od majątku, zatem przed spornym rokiem podatkowym aktywa Columbus korzystały na podstawie tej samej umowy z całkowitego zwolnienia z podatku od kapitału.

104. Poprzez odniesienie do art. 20 ust. 2 AStG w zakresie opodatkowania dochodów mających charakter inwestycji kapitałowej wspólników Columbus, w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania aktywów stałego zakładu, które w majątku podatników niemieckich przynoszą dochody mające charakter inwestycji kapitałowej, ust. 3 tego artykułu zastępuje metodę zwolnienia metodą zaliczenia podatku pobranego za granicą. Przy obliczaniu podatku od majątku wspólników Columbus mechanizm ten obejmuje zatem aktywa tej spółki przynoszące dochód mający charakter lokaty kapitału w rozumieniu AStG.

105. Zastąpienie metody zwolnienia metodą zaliczenia w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania spowodowało opodatkowanie w Niemczech, po stronie majątku wspólników Columbus, aktywów tej spółki, które przyniosły dochody mające charakter inwestycji kapitałowych w rozumieniu AStG.

106. Podobnie jak w przypadku mojej analizy dotyczącej opodatkowania dochodu uważam, że zastosowanie metody zaliczenia w sytuacji będącej przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie spowodowało odmiennego traktowania w stosunku do porównywalnej sytuacji, która występowała jedynie na terytorium krajowym. W obydwu przypadkach wspólnicy stałego zakładu płacą bowiem ten sam podatek, mający tę samą podstawę opodatkowania i identyczną stawkę.

45 — W chwili wystąpienia okoliczności faktycznych w postępowaniu przed sądem krajowym podatek ten wynosił dla osób fizycznych 0,5% majątku podlegającego opodatkowaniu zawierającego aktywa przedsiębiorstwa.

46 — Zobacz art. 22 i 23 ww. konwencji.

c) Wniosek wstępny

107. Mając na względzie powyższe uwagi, przepis w rodzaju przepisu art. 20 ust. 2 i 3 AStG nie wydaje się stanowić przeszkody dla swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, w zakresie w jakim ocena ta ogranicza się do porównania pomiędzy obywatelami niemieckimi, którzy skorzystali z przysługującej im swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, a tymi którzy z niej nie skorzystali.

108. Jednakże jak już podkreśliłem w pkt 67–70 niniejszej opinii, w świetle wyroku w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas wydaje się konieczne zbadanie również, czy przeszkoda dla swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej przez obywateli niemieckich nie wynika z różnicy w traktowaniu, na mocy art. 20 ust. 2 i 3 AStG, między sytuacją taką jak sytuacja wspólników Columbus a inną sytuacją transgraniczną, czyli dokładniej gdy wykonywanie swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej odbywa się w państwie członkowskim, w którym poziom opodatkowania jest wyższy niż poziom przewidziany przez AStG.

2. Porównanie między sytuacją wspólników Columbus a inną sytuacją transgraniczną

109. Przed przystąpieniem do zbadania konsekwencji, jakie należy wyciągnąć z powyższego wyroku dla niniejszej sprawy, użyteczne jest szczegółowe przypomnienie na wstępie oceny przyjętej przez Trybunał co do istnienia przeszkody dla swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej wynikającej z zastosowania ustawodawstwa Zjednoczonego Królestwa dotyczącego KSZ.

a) Wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas

110. Pamiętamy, że w sprawie, która legła u podstaw tego wyroku, spółka Cadbury Schweppes mająca siedzibę w Zjednoczonym Królestwie utworzyła spółkę zależną między innymi w Irlandii, w ramach Międzynarodowego Centrum Usług Finansowych (zwanego dalej „IFSC") w Dublinie, w chwili wystąpienia zdarzeń leżących u podstaw postępowania przez sądem krajowym, podlegającą stawce podatkowej w wysokości 10%. Spółka zależna została założona wyłącznie w celu umożliwienia objęcia dochodów związanych z działalnością wewnętrznego finansowania grupy Cadbury Schweppes z systemu opodatkowania IFSC. Organy podatkowe Zjednoczonego Królestwa zażądały od Cadbury Schweppes kwoty ponad 8 milionów GBP tytułem podatku dochodowego od osób prawnych od dochodów osiągniętych przez jej spółkę zależną w Irlandii, zgodnie z ustawodawstwem Zjednoczonego Królestwa dotyczącym KSZ.

111. To ustawodawstwo przewiduje wyjątek od ogólnej zasady, według której spółka mająca siedzibę w Zjednoczonym Królestwie nie jest opodatkowana z tytułu dochodów osiągniętych przez spółkę zależną w momencie ich uzyskania. Dokładniej, zgodnie z ogólną zasadą stosowaną w Zjednoczonym Królestwie spółka mająca siedzibę w tym państwie członkowskim, która utworzyła tam spółkę zależną, nie podlega opodatkowaniu ani od dochodów osiągniętych przez tę ostatnią, ani od dywidend, które ta spółka zależna jej wypłaciła. Zgodnie z tą samą zasadą spółka mająca siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, która utworzyła spółkę zależną w innym państwie członkowskim, podlega opodatkowaniu od dywidend wypłaconych przez tę spółkę, ale korzysta z możliwości zaliczenia na poczet podatku kwoty podatku odprowadzonego przez rzeczoną spółkę zależną od zysków osiąganych za granicą. Otóż w drodze wyjątku od tej ogólnej zasady, która tu została opisana, ustawodawstwo Zjednoczonego Królestwa dotyczące KSZ stanowi, co do zasady, że spółka będąca rezydentem podlega opodatkowaniu od dochodów osiągniętych przez jej spółkę zależną w innym państwie członkowskim stosującym „niższy poziom opodatkowania", czyli podatek wynoszący mniej niż trzy czwarte kwoty podatku, który zostałby zapłacony w Zjednoczonym Królestwie z tytułu dochodów podlegających opodatkowaniu, które zostałyby obliczone dla celów opodatkowania w tym państwie członkowskim.

112. Właśnie w świetle tych okoliczności Trybunał zakwalifikował ustawodawstwo Zjednoczonego Królestwa jako przeszkodę dla swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej.

113. W pkt 43–45 tego wyroku Trybunał stwierdził występowanie odmiennego traktowania, z jednej strony, spółki mającej siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, która utworzyła KSZ (spółkę zależną) w innym państwie członkowskim, w którym podlega niższemu poziomowi opodatkowania w rozumieniu ustawodawstwa dotyczącego KSZ, a z drugiej strony, spółki mającej siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, która bądź to kontroluje spółkę zależną w tym samym państwie, bądź to utworzyła spółkę zależną w innym państwie członkowskim, w którym ta spółka zależna nie podlega niższemu poziomowi opodatkowania w rozumieniu ustawodawstwa dotyczącego KSZ. Bowiem podczas gdy w pierwszym przypadku dochody osiągnięte przez KSZ były przypisywane spółce mającej siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, która była opodatkowana z tytułu tego dochodu, to w pozostałych dwóch sytuacjach spółka będąca rezydentem nie płaciła podatku z tytułu dochodów kontrolowanej spółki zależnej, zgodnie z ustawodawstwem Zjednoczonego Królestwa dotyczącym podatku dochodowego od osób prawnych. Według Trybunału odmienne traktowanie prowadzi do niekorzystnej sytuacji podatkowej spółki będącej rezydentem, do której znajdują zastosowanie przepisy dotyczące KSZ, w zakresie w jakim na podstawie tego ustawodawstwa spółka będąca rezydentem podlega opodatkowaniu od dochodów innej osoby prawnej, niezależnie od okoliczności, że ta spółka nie płaciłaby wyższego podatku niż ten, jaki byłby należny od rzeczonych dochodów, gdyby zostały one osiągnięte przez spółką zależną mającą siedzibę w Zjednoczonym Królestwie.

114. Tak jak już wskazałem, stwierdzimy z zainteresowaniem, że przesłanka, na jakiej opiera się Trybunał dla zakwalifikowania ustawodawstwa Zjednoczonego Królestwa jako ograniczającego swobodę podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, obejmuje nie tylko porównanie między sytuacją transgraniczną a sytuacją wewnętrzną, co

jest działaniem w sumie bardzo klasycznym. Trybunał opiera się także na oryginalniejszym porównaniu między dwoma sytuacjami transgranicznymi w zależności od tego, czy spółka będąca rezydentem utworzyła spółkę kontrolowaną w innym państwie członkowskim niż Zjednoczone Królestwo, stosującym poziom opodatkowania niższy niż poziom przewidziany ustawodawstwem brytyjskim dotyczącym KSZ.

115. Przyczyna wprowadzenia drugiej części kryterium porównania (sytuacje transgraniczne porównywane między sobą), której nie stwierdza wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, leży najprawdopodobniej w opinii rzecznika generalnego P. Légera przedstawionej w tamtej sprawie.

116. W swojej opinii rzecznik generalny stwierdził, że nie widzi powodu, dla którego — wbrew argumentom przedstawionym przez Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej — sytuacji Cadbury Schweppes nie można porównywać z sytuacją spółek będących rezydentami, które skorzystały z prawa podjęcia działalności gospodarczej, tworząc spółki zależne w państwach członkowskich, w których poziom opodatkowania był wyższy niż poziom ustalony ustawodawstwem Zjednoczonego Królestwa dotyczącym KSZ. W tym zakresie odrzucił zwłaszcza argument, według którego rozbieżności w stawkach opodatkowania dochodów osób prawnych obowiązujących w państwach członkowskich stanowią obiektywną różnicę sytuacji uzasadniającą zróżnicowane traktowanie przewidziane w ustawodawstwie dotyczącym KSZ. Zdaniem rzecznika generalnego, jeśliby przyjąć tę tezę, to sprowadziłaby się ona do stwierdzenia, że państwo członkowskie miałoby prawo, nie naruszając postanowień traktatu, wybierać inne państwa członkowskie, w których spółki krajowe mogą tworzyć spółki zależne, korzystając z systemu podatkowego mającego zastosowanie w przyjmującym państwie członkowskim. Otóż taka teza doprowadziłaby w sposób oczywisty do skutku sprzecznego z pojęciem „jednolitego rynku". Rzecznik generalny P. Léger zasugerował zatem, aby do uznania systemu przewidzianego przez ustawodawstwo Zjednoczonego Królestwa dotyczące KSZ za przeszkodę dla swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej wystarczające było samo zróżnicowane traktowanie na podstawie poziomu opodatkowania w państwie członkowskim wykonywania działalności [47].

117. Ryzyko rozdrobnienia wspólnego rynku wywołane przepisami krajowymi, takimi jak ustawodawstwo Zjednoczonego Królestwa dotyczące KSZ, wydaje się tym samym leżeć u podstaw stwierdzenia przez Trybunał obiektywnej porównywalności, z jednej strony, sytuacji spółki będącej rezydentem, która utworzyła spółkę zależną w państwie członkowskim, w którym poziom opodatkowania jest niższy niż poziom przewidziany w ustawodawstwie Zjednoczonego Królestwa dotyczącym KSZ, a z drugiej strony, sytuacji spółek będących rezydentami, które utworzyły spółkę zależną w państwie członkowskim, w którym poziom opodatkowania jest wyższy od poziomu przewidzianego w tymże ustawodawstwie. W obu przypadkach mamy bowiem do czynienia ze spółką, która próbuje wykonywać przysługujące jej prawo do podejmowania działalności gospodarczej w wybranym przez siebie państwie członkowskim.

47 — Zobacz opinia przedstawiona w dniu 2 maja 2006 r. w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 78–83.

118. To rozwiązanie samo w sobie nie wydaje mi się podlegać krytyce. Okazuje się ono ponadto spójne z istnieniem rynku wewnętrznego, który zgodnie z art. 3 ust. 1 lit. a) traktatu WE [po zmianie art. 3 ust. 1 lit. c) WE] charakteryzuje działanie Wspólnoty. Stanowisko przyjęte przez Trybunał powoduje jednak trudności dwojakiego rodzaju.

119. Po pierwsze nie jest w pełni jasne, czy obie części kryterium porównania, zastosowane przez Trybunał w ww. sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, stosuje się rozłącznie czy łącznie. Innymi słowy, można by zadać pytanie, czy różnica w traktowaniu, przewidziana w ustawodawstwie krajowym państwa członkowskiego siedziby lub miejsca zamieszkania podatnika, która ma zastosowanie jedynie w przypadku dwóch sytuacji transgranicznych, byłaby wystarczająca do stwierdzenia istnienia ograniczenia swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej [48].

120. W świetle ww. opinii rzecznika generalnego P. Légera i brzmienia pkt 44 i 45 wyroku Trybunału wydaje się, iż na to pytanie należy udzielić odpowiedzi twierdzącej.

121. W istocie, okoliczność, że w tych punktach omawianego wyroku Trybunał użył łączników „lub" i „bądź" przy identyfikowaniu dwóch sytuacji, w świetle których miano dokonać porównania sytuacji spółki będącej rezydentem, podlegającej ustawodawstwu dotyczącemu KSZ w Zjednoczonym Królestwie, zdaje się wzmacniać ocenę rzecznika generalnego zawartą w jego opinii. Jeśli takie jest stanowisko Trybunału, to w zakresie zastosowania swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej mogłoby ono prowadzić do sytuacji, które wyłącznie na podstawie porównania pomiędzy sytuacją transgraniczną a sytuacją wewnętrzną państwa członkowskiego rezydencji nie byłyby objęte swobodą podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej lub nie ograniczałyby tej swobody.

122. Po drugie i w powiązaniu z powyższym, chodzi o ustalenie, czy przy założeniu, że samo odmienne traktowanie dwóch sytuacji transgranicznych wprowadzone przez państwo członkowskie rezydencji podatnika, mogłoby być wystarczające do uznania przepisu podatkowego za ograniczenie swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, to takie stanowisko może być zastosowane również w sytuacji, która pomimo, iż wykazuje podobieństwa w stosunku do okoliczności leżących u podstaw sprawy Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, różni się od niej jednak w kilku aspektach, zwłaszcza co do charakteru przedmiotowego przepisu podatkowego, czyli przepisu mającego na celu uniknięcie podwójnego opodatkowania.

123. Dokładnie te dwa pytania zostały podniesione w niniejszej sprawie.

48 — Odmienne traktowanie, które miałoby zastosowanie jedynie między sytuacją wewnętrzną a sytuacją transgraniczną, o ile te sytuacje są porównywalne, byłoby oczywiście sprzeczne ze swobodą podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej. Ta część alternatywy nie powoduje szczególnego problemu.

124. Dochodzę tym samym do wniosków, jakie można dla naszej sprawy wywieść z oceny przeprowadzonej przez Trybunał w pkt 43 i 45 ww. wyroku w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas.

b) Porównanie pod względem unikania podwójnego opodatkowania dochodów (art. 20 ust. 2 AStG)

125. Jak poprzednio wskazałem, zastosowanie metody zaliczenia w rozumieniu art. 20 ust. 2 AStG zakłada głównie, że podatek pobrany za granicą jest niższy od poziomu określonego przez AStG, czyli poziomu poniżej 30% dochodów. Co do zasady więc art. 20 ust. 2 AStG nie ma być stosowany, gdy dochody mające charakter inwestycji kapitałowej pochodzą ze stałych zakładów rezydentów niemieckich, położonych w państwach członkowskich, w których poziom opodatkowania jest równy lub wyższy niż 30%. W takim wypadku, co do zasady, zastosowanie znajdzie bowiem zwolnienie podatku pobranego za granicą.

126. Rząd niemiecki podnosi, że różnica, jaka istnieje między sytuacją wspólników Colmbus a sytuacją podatkową wspólników stałego zakładu mającego siedzibę w państwie członkowskim, w którym poziom opodatkowania jest wyższy niż poziom określony przez niemieckie ustawodawstwo podatkowe, wynika wyłącznie ze współistnienia ustawodawstw podatkowych państw członkowskich. Do takiej różnicy nie mają zastosowania postanowienia traktatu dotyczące swobód przepływu.

127. Ta argumentacja nie przekonuje.

128. Niekorzystne traktowanie podatkowe w niniejszej sprawie nie wynika bowiem tylko i wyłącznie z zastosowania ustawodawstw podatkowych różnych państw członkowskich, ale z decyzji wynikającej z niemieckiego ustawodawstwa podatkowego [49], o uruchomieniu mechanizmu zaliczenia podatku pobranego za granicą od omawianych dochodów, gdy ten podatek jest niższy od poziomu 30% określonego przez AStG.

129. Według mnie byłoby inaczej, jeśli zastąpienie metody zwolnienia metodą zaliczenia, o którym zdecydowała Republika Federalna Niemiec, miało zastosowanie niezależnie od poziomu, od którego przedmiotowe dochody są opodatkowane w Niemczech. W takiej sytuacji potencjalnie niekorzystne traktowanie spowodowane przez zastosowanie tej metody do identycznych dochodów

49 — Zobacz podobnie opinia rzecznika generalnego Geelhoeda w ww. sprawie Test Claimants In the FII Group Litigation, pkt 39.

podatników niemieckich, pochodzących ze stałych zakładów położonych za granicą, zależałoby zasadniczo od poziomu opodatkowania pobieranego w każdym z państw członkowskich. Chodziłoby zatem o niekorzystne traktowanie wynikające ze współistnienia różnych uregulowań podatkowych państw członkowskich. Otóż tak na pewno nie jest w naszej sprawie.

130. Chodzi zatem o ustalenie, czy to niekorzystne traktowanie stanowi jednak odmienne traktowanie zakazane przez art. 52 traktatu WE.

131. Wydaje się niezaprzeczalne, że jednym ze skutków stosowania art. 20 ust. 2 AStG — zresztą zdyskontowanym przez ustawodawcę niemieckiego — jest zneutralizowanie korzyści podatkowych uzyskanych przez podatników niemieckich, którzy podjęli działalność lub chcą podjąć działalność w państwie członkowskim, w którym podatek pobierany od dochodów mających charakter inwestycji kapitałowej, pochodzących ze spółki osobowej będącej stałym zakładem za granicą jest niższy od poziomu 30% określonego przez AStG.

132. Podobnie, jak zasugerowali podczas rozprawy przedstawiciele Columbus oraz rządu belgijskiego, ten przepis krajowy mógłby być uznany za skutkujący, na wzór przepisu omawianego w ww. sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, podzieleniem wspólnego rynku, zachęcając obywateli niemieckich do podejmowania działalności wyłącznie w państwach członkowskich, w których poziom opodatkowania jest równy lub wyższy od poziomu niemieckiego, określonego przepisami AStG. Zgodnie z tym rozumowaniem przepis ten mógłby tym samym zniechęcić obywateli niemieckich do utworzenia, nabywania lub prowadzenia stałego zakładu w państwie członkowskim, w którym podlega on opodatkowaniu na poziomie poniżej 30%.

133. W tym zakresie fakt, iż art. 20 ust. 2 AStG nie traktuje w sposób odmienny wspólników Columbus i wspólników innej spółki osobowej mającej siedzibę w Niemczech, jest bez znaczenia. Jak bowiem wskazałem już w pkt 120 i 121 niniejszej opinii, wydaje mi się, że ww. wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, w świetle opinii rzecznika generalnego P. Légera, może być interpretowany w ten sposób, że państwo członkowskie rezydencji nie może ograniczać swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej swoich obywateli do części rynku wspólnego, także wtedy, gdy nie zachodzi odmienne traktowanie przez to państwo członkowskie sytuacji wewnętrznych i sytuacji transgranicznych. I tak obowiązek państwa „wyjścia" (lub innymi słowy rezydencji), w tym przypadku Republiki Federalnej Niemiec, polega na zapewnieniu, oprócz poszanowania równości traktowania jego obywateli w zależności od tego, czy skorzystali, czy też nie ze swobody przepływu, aby nie byli oni zniechęcani, także poprzez zastosowanie przepisów podatkowych, do podejmowania działalności w państwie członkowskim swojego wyboru.

134. Podczas rozprawy zwłaszcza rząd niemiecki przeciwstawił się rozumowaniu tego rodzaju. Przyznając, że omawiany przepis podatkowy generuje odmienne traktowanie w zależności od tego, czy obywatele niemieccy chcieliby podjąć działalność lub inwestować w państwie członkowskim, w którym poziom opodatkowania jest niższy lub wyższy od poziomu określonego przez AStG, Republika Federalna Niemiec podnosi, że taka różnica nie jest zakazana przez traktat, ponieważ omawiane sytuacje nie są obiektywnie porównywalne. W tym miejscu Republika Federalna Niemiec odwołuje się zwłaszcza do wyroku w sprawie D.[50], w którym Trybunał odmówił możliwości objęcia postanowieniami dwustronnej konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania osób fizycznych i prawnych, które nie należą do zakresu jej zastosowania.

135. Prima facie ta argumentacja mogłaby być odrzucona poprzez odwołanie się do ww. wyroku w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, w którym — jak przypominam — stwierdzono, że sytuacja spółki dominującej, mającej siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, której spółka zależna ma siedzibę w państwie członkowskim, w którym opodatkowanie jest niższe niż opodatkowanie przewidziane przez ustawodawstwo Zjednoczonego Królestwa dotyczące KSZ, oraz sytuacja spółki dominującej z tego państwa członkowskiego, której spółka zależna ma siedzibę w państwie członkowskim, w którym opodatkowanie jest wyższe niż opodatkowanie przewidziane przez rzeczone ustawodawstwo, są obiektywnie porównywalne.

136. Jednakże rozumowanie przedstawione przez rząd niemiecki zasługuje na chwilę uwagi.

137. W istocie, mimo że ten argument został sformułowany w nieco inny sposób, zdaje się on sugerować, że uznanie obiektywnie porównywalnego charakteru dwóch sytuacji transgranicznych, takich jak sytuacje omawiane w niniejszej sprawie, doprowadziłoby do tego, że gdy na mocy konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania państwo członkowskie stosuje metodę zwolnienia dla opodatkowania dochodów z inwestycji kapitałowych swoich obywateli, które pochodzą ze stałego zakładu mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, rzeczone państwo byłoby zmuszone objąć zakresem zastosowania tej metody unikania podwójnego opodatkowania ten sam typ działań w stosunkach ze wszystkimi innymi państwami członkowskimi.

138. Przypomnimy, że Trybunał wielokrotnie podkreślał, iż zakres zastosowania dwustronnej konwencji podatkowej jest ograniczony do osób fizycznych lub osób prawnych w niej wymienionych[51], wyjaśniając, że okoliczność, iż wzajemne prawa i obowiązki znajdują zastosowanie jedynie wobec osób będących rezydentami jednego z dwóch umawiających się państw członkow-

50 — Wyrok z dnia 5 lipca 2005 r. w sprawie C-376/03 D., Zb.Orz. str. I-5821.

51 — Wyżej wymienione wyroki w sprawie D., pkt 54 oraz Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 84.

skich, jest konsekwencją właściwą konwencjom dwustronnym zapobiegającym podwójnemu opodatkowaniu [52].

139. Pomimo tej zasady Trybunał przyznał także, że istnieją sytuacje, w których korzyści wynikające z konwencji dwustronnej o unikaniu podwójnego opodatkowania mogą objąć swym zakresem zastosowania rezydenta państwa niemającego charakteru strony takiej konwencji.

140. Zatem jak orzekł Trybunał w odniesieniu do konwencji zapobiegającej podwójnemu opodatkowaniu, zawartej pomiędzy państwem członkowskim i państwem trzecim, zasada narodowego traktowania zobowiązuje państwo członkowskie będące stroną tej konwencji do przyznania stałym zakładom należącym do spółek nierezydentów korzyści przewidzianych w konwencji na tych samych warunkach, które mają zastosowanie do spółek rezydentów [53]. W takim przypadku uznaje się, że podatnik nierezydent posiadający stały zakład w państwie członkowskim jest w takiej samej sytuacji co podatnik rezydent tego państwa [54].

141. Orzecznictwo dotyczące tej kwestii jest zatem mniej jednoznaczne, niż zdaje się twierdzić rząd niemiecki.

142. W ww. wyroku w sprawie Saint-Gobain ZN, który dotyczył korzyści podatkowych odnoszących się do opodatkowania udziałów i dywidend, wydaje się, że naruszenie prawa wspólnotowego wynika z tego, iż państwo członkowskie rezydenta zastosowało odmienne kryteria siedziby lub rezydenta w zależności od tego, czy chodziło o ustalenie zakresu opodatkowania spółek będących rezydentami i tych niebędących rezydentami, które prowadziły działalność w tym państwie za pośrednictwem stałego zakładu, lub też czy chodziło o przyznanie korzyści z nimi związanych, których odmówiono wyłącznie tym ostatnim. Spółki te mogły zatem być obiektywnie porównywane ze spółkami, które miały siedzibę w danym państwie członkowskim.

143. W ww. wyrokach w sprawach D. i Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation Trybunał odmówił uznania, aby ulgi podatkowe przyznane osobom fizycznym i prawnym niebędącym rezydentami przez państwo pochodzenia składników majątku i dochodów, na podstawie postanowień konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych z państwem miejsca zamieszkania lub siedziby tychże osób, mogły zostać rozciągnięte na innych nierezydentów, będących podatnikami w państwie członkowskim, które nie ma przymiotu strony tychże konwencji. Sytuacja tych nierezydentów nie była bowiem obiektywnie porównywalna.

144. Tak więc jeśli takie rozumienie orzecznictwa jest prawidłowe, to nie sądzę, aby Republika Federalna Niemiec mogła skutecznie twierdzić, że jej obywatele, którzy

52 — Wyżej wymienione wyroki w sprawie D., pkt 61 oraz Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 91.

53 — Wyżej wymienione wyroki w sprawach Saint-Gobain ZN, pkt 59 oraz D., pkt 56.

54 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie D., pkt 57.

co do zasady podlegają opodatkowaniu w tym państwie członkowskim w zakresie swojego globalnego dochodu, znajdują się w sytuacjach obiektywnie odmiennych, w zależności od tego, czy pobierają dochody osiągnięte w państwie członkowskim, w którym opodatkowanie jest niższe lub wyższe niż poziom określony przepisami AStG.

145. Wreszcie podczas rozprawy rząd niemiecki, popierany przez rząd niderlandzki i rząd Zjednoczonego Królestwa, dowodził, że niniejsza sprawa różni się pod wieloma względami od ww. sprawy, Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, co powinno skłonić Trybunał do odstąpienia od tez wydanego w niej wyroku. W tym względzie przedstawiciele tych rządów powołali się na istotę spornych przepisów podatkowych w niniejszej sprawie oraz na okoliczność, że w niniejszej sprawie nie występuje kryterium związane z przypisaniem zysków przez stały zakład innej osobie prawnej.

146. W odniesieniu do punktu pierwszego prawdą jest, że w przeciwieństwie do ww. sprawy Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, przepis podatkowy omawiany w niniejszej sprawie ma na celu unikanie podwójnego opodatkowania dochodów z inwestycji kapitałowych w rozumieniu AStG, które pochodzą z działalności transgranicznej, poprzez zastąpienie metody zwolnienia metodą zaliczenia, przewidzianą w konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między Republiką Federalną Niemiec a Królestwem Belgii.

147. Można by zatem uznać, że zarówno w sytuacji, w której stały zakład znajduje się w państwie członkowskim, w którym poziom opodatkowania jest wyższy niż stawka niemiecka, jak i wtedy, gdy tak jak w sprawie w postępowaniu przed sądem krajowym, stały zakład znajduje się w państwie członkowskim, w którym poziom opodatkowania jest niższy niż stawka niemiecka, Republika Federalna Niemiec zapobiega podwójnemu opodatkowaniu stronie swoich rezydentów w zakresie dochodów z inwestycji kapitałowych, pochodzących ze stałych zakładów położonych w innych państwach członkowskich. W tym sensie cel uniknięcia podwójnego opodatkowania zdaje się być osiągnięty.

148. Niemniej jednak z punktu widzenia podatnika niemieckiego jest on zniechęcany do podejmowania działalności lub utrzymywania swojego zakładu w państwie członkowskim, w którym poziom opodatkowania jest niższy niż poziom określony przepisami AStG. Wydaje mi się, że biorąc pod uwagę podział rynku wewnętrznego wywołany przez omawiany przepis podatkowy, który to skutek jest skądinąd oczekiwany przez ustawodawcę niemieckiego, przepis taki powinien zostać uznany za zgodny ze swobodą podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej zapewnioną w traktacie, jedynie jeśli jest uzasadniony względami interesu ogólnego.

149. W odniesieniu do drugiego punktu także uważam, że różnica podkreślona przez rząd niemiecki jest objęta zakresem bardziej podstawowej zasady, która wymaga, aby państwa członkowskie powstrzymywały się

od przyjmowania jednostronnych środków zmierzających do podziału rynku wewnętrznego, chyba że taki środek jest uzasadniony względami interesu ogólnego.

150. Uważam zatem, że przepis krajowy, taki jak art. 20 ust. 2 AStG, może stanowić ograniczenie swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej ustanowionej w traktacie.

c) Porównanie pod względem unikania podwójnego opodatkowania majątku (art. 20 ust. 3 AStG)

151. Moim zdaniem podobna ocena narzuca się odnośnie do opodatkowania majątku.

152. Można by poza tym twierdzić, że skutek zniechęcający jest w tej sytuacji jeszcze bardziej uwidoczniony niż w przypadku zastosowania art. 20 ust. 2 AStG.

153. Przypomnimy, że w sytuacji takiej jak sprawa w postępowaniu przed sądem krajowym, w której Królestwo Belgii nie pobiera podatku od majątku, zastosowanie metody zaliczenia doprowadzi wyłącznie do umożliwienia Republice Federalnej Niemiec pobierania własnego podatku od majątku, ponieważ nie istnieje żaden podatek zagraniczny do zaliczenia na podatek niemiecki.

154. Otóż w sytuacji, w której stały zakład jest położony w państwie członkowskim, w którym opodatkowanie jest wyższe niż poziom określony przez AStG, ale które nie pobiera już podatku od majątku, wspólnicy niemieccy nie będą co do zasady podlegali podatkowi od majątku w Niemczech, z powodu zastosowania metody zwolnienia.

155. Według mnie wynika z tego, że art. 20 ust. 3 AStG, traktując odmiennie porównywalne sytuacje, ogranicza także wykonywanie swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej przewidzianej w traktacie.

3. Wniosek dotyczący istnienia przeszkody dla swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej

156. W świetle powyższych rozważań jestem zdania, że przepis krajowy, taki jak art. 20 ust. 2 i 3 AStG, stanowi przeszkodę dla swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej przewidzianej w traktacie, ponieważ może on zniechęcać obywateli państwa członkowskiego do swobodnego podejmowania działalności w innym państwie członkowskim swojego wyboru.

157. W tych okolicznościach konieczne jest zbadanie, czy taka przeszkoda może być uzasadniona.

D — *W przedmiocie uzasadnienia przeszkody dla swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej*

158. Zgodnie z orzecznictwem ograniczenie swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej może być dopuszczalne jedynie wówczas, gdy jest uzasadnione motywami określonymi w art. 56 traktatu WE (art. 46 WE po zmianie) lub nadrzędnymi względami interesu ogólnego. W każdym bądź razie takie ograniczenie powinno być odpowiednie dla zagwarantowania realizacji uzasadnionego celu i nie może wykraczać poza to, co jest niezbędne dla jego osiągnięcia [55].

159. Finanzamt Bielefeld-Innenstadt dowodził przed sądem krajowym, że art. 20 ust. 2 i 3 AStG jest uzasadniony walką ze szkodliwą konkurencją podatkową, walką z czysto sztucznymi strukturami oraz spójnością systemu podatkowego. Te trzy motywy uzasadnienia zostały podkreślone przez rząd niemiecki w uwagach pisemnych przedłożonych Trybunałowi.

160. Rząd niderlandzki i Komisja przyłączają się zasadniczo do uwag rządu niemieckiego, uważając jednakże, że art. 20 ust. 2 i 3 AStG są uzasadnione wyłącznie troską walki ze sztucznymi strukturami, których celem jest uniknięcie zastosowania niemieckiego ustawodawstwa podatkowego. Rząd portugalski ze swej strony uważa, że tenże artykuł ma na celu zachowanie spójności niemieckiego systemu podatkowego.

161. Natomiast Columbus i rząd belgijski uważają, że sporne przepisy krajowe nie mogą być uzasadnione żadnym z motywów przedstawionych przed sądem krajowym i Trybunałem.

162. Należy po kolei zbadać trzy elementy uzasadnienia przedstawione przez władze niemieckie.

1. W przedmiocie walki ze szkodliwą konkurencją podatkową

163. Republika Federalna Niemiec przypomina, że po pierwsze belgijski system

55 — Zobacz podobnie wyroki z dnia 30 września 2003 r. w sprawie C-167/01 Inspire Art., Rec. str. I-10155, pkt 107, 132 i 133; ww. wyrok w sprawie De Lasteyrie du Saillant (pkt 49); ww. Marks & Spencer (pkt 35), jak również Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas (pkt 47).

centrów koordynacyjnych został wymieniony w rezolucji Rady i przedstawicieli państw członkowskich zebranych w ramach Rady [56], wśród środków szkodliwej konkurencji podatkowej, a z drugiej strony, że Komisja wszczęła w stosunku do niego formalną procedurę dochodzenia zmierzającą do stwierdzenia, że system ten zawiera elementy pomocy państwa. To państwo członkowskie uważa jednak, że niezależnie od tych inicjatyw art. 20 ust. 2 i 3 AStG ma na celu umożliwienie mu, w ramach prawa do „samoobrony", skompensowanie nadzwyczajnych korzyści podatkowych zapewnionych przez ten system poprzez przywrócenie, dzięki zastosowaniu metody zaliczenia, ciężaru podatkowego wspólników Columbus do poziomu niemieckiego opodatkowania.

164. Cel przedstawiony przez Republikę Federalną Niemiec, sformułowany w taki sposób, wydaje się zlewać z rzekomym prawem do zrekompensowania korzyści podatkowej otrzymanej w innym państwie członkowskim, przez zastosowanie niekorzystnego traktowania podatkowego.

165. Otóż nie można przyjąć takiego celu jako uzasadnienia ograniczenia swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, jak to zresztą wynika z orzecznictwa [57].

166. Jak zauważył bardzo słusznie rzecznik generalny P. Léger w swojej opinii w ww. sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, wobec braku harmonizacji wspólnotowej wystarczy zauważyć, że systemy podatkowe różnych państw członkowskich mogą znaleźć się w sytuacji konkurencji [58]. Można żałować, że ta konkurencja zdaje się funkcjonować bez żadnych ograniczeń. Ta kwestia, jak stwierdza również preambuła rezolucji Rady, powołanej przez Republikę Federalną Niemiec, wymaga jednak odpowiedzi natury politycznej i w żaden sposób nie narusza praw i obowiązków państw członkowskich wynikających z traktatu.

167. Poza tym jestem również zdania, że fakt, iż omawiany system podatkowy może być zakwalifikowany jako pomoc państwa niezgodna ze wspólnym rynkiem [59], której kontrola na mocy traktatu jest obowiązkiem Komisji, nie może upoważniać państwa członkowskiego do jednostronnego przyjmowania wobec tego systemu przepisów przeznaczonych do zwalczania jego skutków, które naruszałyby jedną z podstawowych swobód przewidzianych w traktacie [60].

56 — Rezolucja Rady i przedstawicieli rządów państw członkowskich, zebranych w Radzie z dnia 1 grudnia 1997 r. w sprawie kodeksu postępowania w dziedzinie podatków przedsiębiorstw (Dz.U. 1998, C 2, str. 2).

57 — Zobacz na przykład ww. wyroki w sprawie De Groot, pkt 97, jak również Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 49 i powołane tam orzecznictwo.

58 — Punkt 55 tej opinii.

59 — Przypomnijmy, że ten system rzeczywiście zawiera pomoc państwa, jak orzekł Trybunał w ww. wyroku w sprawie Belgia i Forum 187 przeciwko Komisji.

60 — Zobacz podobnie pkt 58 ww. opinii rzecznika generalnego Légera w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas.

168. Tym samym walka ze szkodliwą konkurencją podatkową nie jest moim zdaniem odpowiednim uzasadnieniem ograniczenia swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej omawianej w niniejszej sprawie.

2. W przedmiocie zwalczania czysto sztucznych struktur

169. Republika Federalna Niemiec twierdzi również, że przyjmując art. 20 ust. 2 i 3 AStG, ustawodawca niemiecki kierował się walką z czysto sztucznymi strukturami. Republika Federalna Niemiec podnosi, że takie uzasadnienie zostało uznane w orzecznictwie Trybunału. Uważa jednakże, iż to orzecznictwo jest zbyt restrykcyjne, i proponuje, aby Trybunał poszerzył prawo państw członkowskich do walki z czysto sztucznymi strukturami, pozwalając im na wymaganie, aby stałe zakłady utworzone w innym państwie członkowskim w celu skorzystania z ulg podatkowych były w skuteczny i trwały sposób włączone w życie gospodarcze tego państwa. Taka integracja nie istnieje według Republiki Federalnej Niemiec w przypadku belgijskich centrów koordynacyjnych, takich jak będące przedmiotem sprawy przed sądem krajowym.

170. Jak utrzymuje Republika Federalna Niemiec, Trybunał wielokrotnie przyznał, że przepis podatkowy ograniczający podstawową swobodę zapewnioną w traktacie może być uzasadniony, jeśli jego celem jest wyłącznie wykluczenie przyznania korzyści podatkowej dla czysto sztucznych struktur, których celem jest uniknięcie skutków uregulowań podatkowych danego państwa członkowskiego [61].

171. W ww. wyroku w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas Trybunał zawarł pewne wyjaśnienia odnośnie do oceny istnienia takich czysto sztucznych struktur, zwłaszcza w celu umożliwienia sądowi krajowemu zbadania proporcjonalnego charakteru ustawodawstwa Zjednoczonego Królestwa dotyczącego KSZ.

172. Z wyroku tego wynika więc, że stwierdzenie istnienia takiej struktury wymaga, oprócz elementu subiektywnego polegającego na dążeniu do uzyskania korzyści podatkowej, aby z elementów obiektywnych i możliwych do sprawdzenia przez osoby trzecie, dotyczących między innymi fizycznego istnienia KSZ, w tym posiadania przez nią lokalu, personelu i wyposażenia wynikało, że mimo formalnego przestrzegania warunków przewidzianych przez prawo wspólnotowe cel integracji z życiem gospodarczym państwa przyjmującego, któremu służy swoboda podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, nie został osiągnięty [62].

61 — Wyżej wymienione wyroki w sprawie ICI, pkt 26; Xi Y, pkt 61; z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-324/00 Lankhorst-Hohorst, Rec. str. I-11779, pkt 37; ww. wyrok w sprawie Lasteyrie du Saillant, pkt 50; Marks & Spencer, pkt 57 oraz Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 51.

62 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 64, 53–55 i 67.

173. Trybunał wywnioskował z tego, że aby przepisy Zjednoczonego Królestwa dotyczące KSZ były zgodne z prawem wspólnotowym, stosowanie opodatkowania przewidzianego przez te przepisy powinno zostać wyłączone, jeżeli niezależnie od istnienia motywów natury podatkowej założenie KSZ odpowiada rzeczywistym przyczynom ekonomicznym, czyli powinno odpowiadać rzeczywistemu otwarciu zakładu, którego celem jest faktyczne wykonywanie działalności gospodarczej w przyjmującym państwie członkowskim [63].

174. Trybunał dodał, że do sądu krajowego należy ustalenie, czy któryś z elementów ustawodawstwa Zjednoczonego Królestwa dotyczącego KSZ, pozwalający spółce będącej rezydentem na wykazanie, że zasadniczo utworzenie KSZ nie było wyłącznie lub głównie uzasadnione celem unikania podatku należnego w Zjednoczonym Królestwie (test motywacji), pozwala na interpretację, która mogła ograniczyć zastosowanie opodatkowania przewidzianego przez te przepisy do czysto sztucznych struktur, prowadząc w ten sposób do uznania przepisów dotyczących KSZ za spójne ze swobodą podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej [64].

175. Z tego ostatniego wyjaśnienia wynika, że Trybunał nie wydaje się być gotowy na zaakceptowanie ustawodawstwa państwa członkowskiego, które w sposób kategoryczny i ogólnikowy wyłącza z ulgi podatkowej każdą strukturę, co do której istnieje domniemanie sztuczności, bez umożliwienia sądom krajowym przeprowadzenia jednostkowego badania, na podstawie między innymi dowodów dostarczonych przez zainteresowanego podatnika [65].

176. W niniejszej sprawie nic nie stoi według mnie na przeszkodzie, aby Trybunał powtórzył uwagi przedstawione w ww. wyroku w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas odnośnie do badania proporcjonalności brytyjskiego uregulowania podatkowego, zważywszy że nie ma najmniejszej wątpliwości w niniejszej sprawie — żadna ze stron, które przedstawiły Trybunałowi uwagi, nie twierdziła zresztą inaczej — iż zastąpienie metody zwolnienia metodą zaliczenia, na mocy art. 20 ust. 2 i 3 AStG może pozwolić na osiągnięcie celu, do którego dąży Republika Federalna Niemiec.

177. Zatem w odniesieniu do proporcjonalności omawianego przepisu, którą powinien zbadać przede wszystkim sąd krajowy, uważam za użyteczne sformułowanie następujących uwag.

178. Należy podnieść, że chociaż sam charakter omawianego przepisu podatkowego, czyli zastąpienie jednej metody

63 — Ibidem, pkt 65 i 66.

64 — Ibidem, pkt 62, 72 i 73.

65 — Zobacz podobnie ww. wyrok w sprawie X i Y (pkt 43).

unikania podwójnego opodatkowania inną, bardziej niekorzystną, w mniejszym stopniu narusza swobodę podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej niż zastosowanie dodatkowego opodatkowania, to AStG nie wydaje się w żaden sposób pozwalać — gdy wszystkie ogólne warunki zastosowania, do których odsyła art. 20 ust. 2 i 3 AStG są spełnione — na przeprowadzenie jednostkowego badania w celu ustalenia, czy w każdym przypadku zastosowanie tego przepisu może być wyłączone ze względu na rzeczywiste utworzenie stałego zakładu w danym przyjmującym państwie członkowskim. W tym zakresie art. 20 ust. 2 i 3 AStG zdaje się opierać na niewzruszalnym domniemaniu, zgodnie z którym czysto sztuczna struktura występuje wtedy, gdy warunki określone w tym przepisie są spełnione. Otóż takie stanowisko wydaje mi się nieproporcjonalne w stosunku do realizowanego celu, mając na względzie ocenę przedstawioną w pkt 174 i 175 tej opinii.

179. Jeśli jednak sąd krajowy powinien posiadać wystarczającą swobodę dla oceny istnienia czysto sztucznej struktury w niniejszej sprawie, między innymi na podstawie innych przepisów niemieckiego prawa podatkowego, to do niego będzie należało ustalenie, czy Columbus została rzeczywiście utworzona w Belgii w celu faktycznego wykonywania działalności gospodarczej w tym państwie członkowskim, na podstawie obiektywnych i możliwych do sprawdzenia elementów, w szczególności w odniesieniu do fizycznego istnienia Columbus, w tym posiadania przez nią lokalu, personelu i wyposażenia. Wyłącznie w sytuacji, gdyby tak nie było, dany przepis krajowy, taki jak zastosowany w niniejszej sprawie, byłby uzasadniony celem walki z czysto sztucznymi strukturami.

180. Pod kątem (ewentualnego) badania elementów obiektywnych przez sąd krajowy uważam, że sąd ten powinien w szczególności ustalić, czy Columbus spełniała w trakcie spornego roku podatkowego wszystkie warunki mające zastosowanie do centrów koordynacyjnych, zgodnie z ww. rozporządzeniem królewskim nr 187 z dnia 30 grudnia 1982 r., zwłaszcza pod względem wymogów poziomu zatrudnienia w Belgii [66].

181. Poza tym w przeciwieństwie do tego, co sugeruje rząd niemiecki, nie sądzę, aby okoliczność, iż zakład taki jak Columbus poświęca swą działalność na utrzymywanie kapitału i zarządzanie nim i który dokonuje ewentualnych inwestycji kapitałowych w innych państwach członkowskich, mogła być determinująca dla stwierdzenia istnienia czysto sztucznej struktury, czyli stwierdzenia, że zakład ten nie prowadził rzeczywistej działalności gospodarczej w przyjmującym państwie członkowskim.

182. Działalność finansowa nie jest bowiem a priori wykluczona z zakresu swobód przepływu, a ponadto nie można całkowicie

66 — Centra koordynacyjne muszą zatrudniać w Belgii ekwiwalent co najmniej dziesięciu osób w pełnym wymiarze czasu pracy po upływie dwóch lat działalności.

wykluczyć, że inwestycje kapitałowe zakładu takiego jak Columbus na rzecz jego wspólników były dokonywane w przyjmującym państwie członkowskim lub w każdym razie za pomocą pośredników finansowych lub bankowych mających siedziby w Belgii.

183. Uważam, że te okoliczności w połączeniu z rzeczywistym fizycznym utworzeniem w przyjmującym państwie członkowskim są wystarczające dla wykluczenia istnienia czysto sztucznej struktury.

184. W każdym bądź razie do sądu krajowego należy przeprowadzenie wszelkich niezbędnych badań w celu stwierdzenia, czy Columbus została rzeczywiście utworzona, w rozumieniu orzecznictwa Trybunału, pozwalających mu tym samym na uznanie, że w toczącej się przed nim sprawie nie można uzasadnić zastosowania art. 20 ust. 2 i 3 AStG celem walki z czysto sztucznymi strukturami.

3. W przedmiocie ochrony spójności systemu podatkowego

185. Republika Federalna Niemiec broni także art. 20 ust. 2 i 3 AStG w oparciu o ochronę spójności swojego systemu podatkowego. Według niej przepis ten zapewnia opodatkowanie całkowitego dochodu (oraz majątku) podatników niemieckich, w zakresie inwestycji kapitałowych lub neutralności wysyłania kapitału, co odpowiada decyzji ustawodawcy niemieckiego zgodnej z jego suwerennością podatkową.

186. Od czasu wyroków w sprawach Bachmann[67] i Komisja przeciwko Belgii[68] Trybunał dopuścił zasadniczo, że ochrona spójności sytemu podatkowego jest celem, na który państwa członkowskie mogą powoływać się dla uzasadnienia ograniczeń traktatowych swobód przepływu.

187. Podczas gdy w następstwie tych dwóch wyroków uzasadnienie oparte na konieczności zapewnienia spójności systemu podatkowego stanowi jeden z najczęściej powoływanych przez państwa członkowskie nadrzędnych wymogów interesu ogólnego w dziedzinie podatków bezpośrednich, wiemy także, że Trybunał zawsze je odrzucał na tej podstawie, że odmiennie, niż było to w sprawach zakończonych ww. wyrokami, badane uregulowania podatkowe nie pozwalały na stwierdzenie bezpośredniego związku pomiędzy przyznaniem ulgi podatkowej a zrekompensowaniem tej ulgi przez

67 — Wyrok z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90, Rec. str. I-249, pkt 21–23.

68 — Wyrok z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-300/90, Rec. str. I-305, pkt 14–16.

pobranie podatku [69], co wymaga zasadniczo, aby odliczenie i pobór podatku były dokonane w ramach tego samego opodatkowania tego samego podatnika [70].

188. Orzecznictwo to, zastosowane w całej swej surowości, doprowadziłoby w niniejszej sprawie do odrzucenia możliwości uzasadnienia opartego na spójności systemu podatkowego, w zakresie w jakim przyznanie Columbus omawianej ulgi i zastosowanie metody zaliczenia są dokonywane w odrębnych ramach podatkowych oraz odrębnych systemach podatkowych.

189. W ww. wyroku w sprawie Manninen Trybunał zdaje się jednak łagodzić surowość wykładni pojęcia spójności systemu podatkowego, opartego na kryteriach tożsamości opodatkowania i tożsamości podatnika, które przeważały do tej pory w orzecznictwie, uznając — w ślad za tym, co zaproponował rzecznik generalny J. Kokott w swojej opinii w tej sprawie — że państwo członkowskie może powoływać się na wymóg ochrony spójności systemu podatkowego, nawet jeśli te dwa wymienione kryteria nie zostały spełnione [71].

190. Pojęcie spójności systemu podatkowego zostało opisane jako „nieco niejasne” [72], nawet „tajemnicze” [73]. Państwa członkowskie często powoływały je, nie rozróżniając ich od innych rodzajów uzasadnień, często uznanych za nadrzędne wymogi w rozumieniu orzecznictwa, takich jak skuteczność kontroli skarbowych, walka z unikaniem opodatkowania lub oszustwami podatkowymi, a nawet utrata wpływów podatkowych, która jednak nie należy do owych wymogów [74]. W niniejszym przypadku Republika Federalna Niemiec zdaje się także przyrównywać to pojęcie do zasady terytorialności, ustanowionej w międzynarodowym prawie podatkowym, która to zasada została uznana przez Trybunał za mogącą uzasadniać ograniczenie jednej ze swobód przepływu [75].

191. Jak wskazał już rzecznik generalny M. Poiares Maduro w opinii w sprawie Marks & Spencer [76], funkcją pojęcia spój-

69 — Wyżej wymienione wyroki w sprawach ICI (pkt 29); Baars (pkt 40); De Groot (pkt 109); z dnia 18 września 2003 r. w sprawie C-168/01 Bosal, Rec. str. I-9409, pkt 31; z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-242/03 Weidert i Paulus, Zb.Orz. str. I-7379, pkt 22; z dnia 10 marca 2005 r. w sprawie C-39/04 Laboratoires Fournier, Zb.Orz. str. I-2057, pkt 21; oraz z dnia 26 października 2006 r. w sprawie C-345/05 Komisja przeciwko Portugalii (Zb.Orz. str. I-10633, pkt 29).

70 — Zobacz w szczególności ww. wyroki w sprawie Baars (pkt 40); z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. str. I-4071, pkt 57 i 58; Bosal (pkt 29 i 30); z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-315/02 Lenz, Zb.Orz. str. I-7063, pkt 36; Manninen (pkt 42) oraz z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-386/04 Centro di Musicologia Walter Stauffer (Zb.Orz. str. I-8203, pkt 54).

71 — Punkty 45 i 46 wyroku, jak również w szczególności pkt 54–57 opinii.

72 — Punkt 51 opinii rzecznik generalnej Kokott w ww. sprawie Manninen.

73 — F. Vanistendael, „Cohesion: The Phoenix rises from his ashes”, *EC Tax Review*, 2005, str. 211.

74 — Zobacz w tym względzie w szczególności ww. wyroki Verkooijen (pkt 59), X i Y (pkt 50), Lenz (pkt 40) oraz Marks & Spencer (pkt 44).

75 — Zobacz wyroki z dnia 15 maja 1997 r. w sprawie C-250/92 Futura Participations i Singer, Rec. str. I-2471, pkt 22; ww. wyrok w sprawie Bosal, pkt 37; Manninen, pkt 38, jak również Marks & Spencer, pkt 39.

76 — Punkty 66 i 67.

ności podatkowej jest ochrona integralności krajowych systemów podatkowych, pod warunkiem że nie stanowi ona przeszkody dla integracji tych systemów w ramach rynku wewnętrznego. W tym sensie ma ona na celu zapewnienie „delikatnej równowagi" przejawiającej się w zasadzie „podwójnej neutralności", czyli z jednej strony neutralności podatkowej wymaganej od państw członkowskich przez art. 52 traktatu WE w odniesieniu do zakładania przedsiębiorstwa we Wspólnocie, a z drugiej strony neutralności, jaką wykonywanie swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej musi zapewnić w odniesieniu do przepisów podatkowych przyjętych przez państwa członkowskie, w ten sposób, aby obywatele Wspólnoty nie wykorzystywali przepisów prawa wspólnotowego dla czerpania z nich korzyści, które nie są związane z wykonywaniem swobód przepływu.

192. Z tego punktu widzenia można by więc pomyśleć, że pojęcie spójności systemu podatkowego jest mylone z nadużyciem prawa lub wymogiem walki z czysto sztucznymi strukturami. Jeśli miałoby tak być, to w naszej sprawie wystarczyłoby odesłanie do wyjaśnień przedstawionych odnośnie do tego motywu uzasadnienia w niniejszej opinii.

193. W obliczu niemal systematycznego odrzucania argumentu opartego na ochronie spójności systemu podatkowego, w tym także w jego szerszym znaczeniu wynikającym z ww. wyroku w sprawie Manninen oraz trudności w precyzyjnym wyodrębnieniu granic tego pojęcia w stosunku do innych motywów uzasadnienia przedstawianych przez państwa członkowskie [77], można by zadać sobie pytanie co do jego rzeczywistej użyteczności.

194. To pytanie powstaje bez wątpienia w sytuacjach, w których Trybunał musiał oceniać powyższy sposób uzasadnienia. W sprawach, w których argument konieczności zapewnienia spójności systemu podatkowego został przedstawiony w sposób najpoważniejszy, chodziło o uregulowania krajowe, które w taki czy inny sposób wprowadzały różnicę w traktowaniu między sytuacją wewnętrzną a sytuacją transgraniczną, w której zainteresowani podatnicy skorzystali z jednej ze swobód przepływu. Ostatecznie te uregulowania odmawiały objęcia operacji przeprowadzonej w Wspólnocie zakresem ulgi podatkowej, zastrzeżonej dla operacji tego samego rodzaju, które zostały przeprowadzone na terytorium krajowym [78]. I tak w ww. sprawie Manninen uregulowanie fińskie uzależniało przyznanie zaliczenia na poczet podatku akcjonariuszom będącym rezydentami w Finlandii i podlegającym nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w tym państwie członkowskim, od warunku, by dywidendy były wypłacane przez spółki mające siedzibę w Finlandii, które podlegały podatkowi dochodowemu od osób prawnych w tym państwie. Badając proporcjonalność badanego przepisu podat-

77 — Zauważmy jeszcze, że w ww. wyroku Marks & Spencer Trybunał, badając potencjalne uzasadnienie ustawodawstwa brytyjskiego, które ograniczało odliczenie przez grupę strat poniesionych przez spółki będące rezydentami, nie odniósł się do ochrony spójności systemu podatkowego, a do wiązanki skumulowanych trzech motywów opartych po pierwsze na ochronie podziału władzy opodatkowania między państwami członkowskimi, następnie na ryzyku dwukrotnego wykorzystania strat i wreszcie na ryzyku unikania opodatkowania.

78 — Zobacz podobnie w szczególności ww. wyroki w sprawach Verkooijen, Bosal, Lenz i Manninen oraz wyrok z dnia 8 marca 2001 r. w sprawie C-397/98 i C-410/98 Metallgesellschaft i in., Rec. str. I-1727.

kowego, który miał na celu unikanie podwójnego opodatkowania zysków spółek wypłacanych akcjonariuszom, Trybunał orzekł, że objęcie zakresem możliwości zaliczenia na poczet podatku fińskich akcjonariuszy spółki mającej siedzibę w Szwecji, obliczonego w stosunku do podatku należnego od tej spółki w tym państwie członkowskim, nie zagrażało spójności fińskiego systemu podatkowego, będąc równocześnie rozwiązaniem mniej restrykcyjnym dla swobodnego przepływu kapitału [79].

195. Jak już to wcześniej analizowałem, przepis podatkowy będący przedmiotem niniejszej sprawy nie powoduje odmiennego traktowania wspólników Columbus, podlegających nieograniczonemu opodatkowaniu w Niemczech, którzy skorzystali ze swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, i wspólników stałego zakładu w Niemczech. Natomiast traktuje on w sposób odmienny sytuacje transgraniczne w zależności od tego, czy państwo członkowskie, w którym znajduje się stały zakład wspólników niemieckich, stosuje niższy lub wyższy poziom opodatkowania niż poziom określony przez AStG. Przepis ten polega na odmowie przyznania korzyści w postaci zwolnienia z podatku dochodowego oraz podatku od majątku w Niemczech — w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania — dochodów mających charakter inwestycji kapitałowych w stałym zakładzie mającym siedzibę w państwie członkowskim, w którym opodatkowanie jest niższe niż poziom określony przez AStG, poprzez zastosowanie do nich — ciągle w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania — metody zaliczenia podatku dochodowego pobranego za granicą.

196. Nawet przyjmując ogólnie, że cel ochrony spójności systemu podatkowego może istnieć w sytuacji jednostronnego zastąpienia jednej metody zmierzającej do uniknięcia podwójnego opodatkowania inną metodą, zastanawiam się jednak w tym przypadku — jak powyższe rozważania pozwoliły się już domyślić — nad kwestią, czy ta podstawa uzasadnienia stanowi rzeczywisty cel realizowany przez władze niemieckie przy wprowadzaniu omawianego przepisu podatkowego. Jak bowiem widzieliśmy, przepis ten wydaje się być głównie motywowany względami zwalczania unikania opodatkowania, pod postacią walki z czysto sztucznymi strukturami, a nawet ochroną zasady terytorialności.

197. Gdyby chodziło o ochronę tej zasady, jak twierdzi Republika Federalna Niemiec, to w szczególności wydaje mi się, że pobieranie podatku od majątku pochodzącego ze stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim, które nie pobiera takiego podatku i w którym podatek dochodowy jest niższy od poziomu stosowanego w Niemczech, a także rezygnacja ze stosowania tego podatku od majątku, w przypadku majątku pochodzącego ze stałego zakładu mającego siedzibę w państwie członkowskim, w którym opodatkowanie jest wyższe niż w Niemczech, nawet gdy to inne państwo członkowskie także nie pobiera podatku od majątku, jest niespójne i mało zgodne z tą zasadą.

79 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Manninen, pkt 46.

198. W tych okolicznościach nie sądzę, aby omawiany przepis podatkowy mógł być uzasadniony względami ochrony spójności niemieckiego systemu podatkowego, w sposób, w jaki ta podstawa uzasadnienia jest przedstawiana i interpretowana przez Republikę Federalną Niemiec.

199. Na koniec mojej analizy stwierdzam, że art. 52 traktatu WE musi być interpretowany w ten sposób, że sprzeciwia się on ustawodawstwu podatkowemu państwa członkowskiego, które w celu unikania podwójnego opodatkowania przewiduje zastąpienie metody zwolnienia metodą zaliczenia dla opodatkowania dochodów i majątku rezydentów tego państwa, pochodzących z inwestycji kapitałowych w stałym zakładzie utworzonym przez tych rezydentów i położonym w innym państwie członkowskim, w którym poziom opodatkowania jest niższy niż poziom przewidziany przez krajowe ustawodawstwo podatkowe pierwszego państwa członkowskiego, chyba że takie ustawodawstwo jest uzasadnione wymogiem walki z czysto sztucznymi strukturami przeznaczonymi do obchodzenia ustawodawstwa krajowego. Do sądu krajowego należy zbadanie, czy zastosowanie krajowego ustawodawstwa podatkowego rozważanego w toczącej się przed nim sprawie może być uzasadnione na tej podstawie.

200. Dodam, że identyczny wniosek nasuwałby się, gdyby badanie w niniejszej sprawie zostało przeprowadzone pod kątem art. 73 B traktatu WE.

VI — Wnioski

201. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytanie postawione przez Finanzgericht Münster w następujący sposób:

Artykuł 52 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 43 WE) i art. 73 B traktatu WE (obecnie art. 56 WE) muszą być interpretowane w ten sposób, że sprzeciwiają się

ustawodawstwu podatkowemu państwa członkowskiego, które w celu unikania podwójnego opodatkowania przewiduje zastąpienie metody zwolnienia metodą zaliczenia dla opodatkowania dochodów i majątku rezydentów tego państwa, pochodzących z inwestycji kapitałowych w stałym zakładzie utworzonym przez tych rezydentów i położonym w innym państwie członkowskim, w którym poziom opodatkowania jest niższy niż poziom przewidziany przez krajowe ustawodawstwo podatkowe pierwszego państwa członkowskiego, chyba że takie ustawodawstwo jest uzasadnione wymogiem walki z czysto sztucznymi strukturami przeznaczonymi do obchodzenia ustawodawstwa krajowego. Do sądu krajowego należy zbadanie, czy zastosowanie krajowego ustawodawstwa podatkowego rozważanego w toczącej się przed nim sprawie może być uzasadnione na tej podstawie.