WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)
z dnia 23 lutego 2006 r. *

W sprawie C-253/03

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy), postanowieniem z dnia 1 kwietnia 2003 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 13 czerwca 2003 r., w postępowaniu:

CLT-UFA SA

przeciwko

Finanzamt Köln-West,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, J. Malenovský, J.P. Puissochet, S. von Bahr (sprawozdawca) i U. Lõhmus, sędziowie,

* Język postępowania: niemiecki.

rzecznik generalny: P. Léger,
sekretarz: M.F. Contet, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 29 września 2004 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu CLT-UFA SA przez A. Raupacha i D. Pohla, Rechtsanwälte,

— w imieniu Finanzamt Köln-West przez K.H. Vanyeka i G. Sasonow, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu niemieckiego przez C.D. Quassowskiego, M. Lummę i W.D. Plessinga, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala i G. Brauna, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 14 kwietnia 2005 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 52 traktatu WE (obecnie, po zmianie art. 43 WE) i art. 58 traktatu WE (obecnie art. 48 WE).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między CLT-UFA SA (zwaną dalej „CLT-UFA") a Finanzamt Köln-West (urzędem podatkowym w Kolonii, zwanym dalej „Finanzamt") w przedmiocie opodatkowania dochodów niemieckiego oddziału CLT-UFA.

Postępowanie przed sądem krajowym i ramy prawne

3 Siedziba oraz zarząd spółki CLT-UFA mieszczą się w Luksemburgu. W 1994 r. (zwanym dalej „spornym rokiem podatkowym") CLT-UFA miała oddział w Niemczech.

4 Finanzamt określił podstawę opodatkowania CLT-UFA — która podlegała w Niemczech obowiązkowi podatkowemu ograniczonemu do dochodów jej

oddziału w spornym roku podatkowym — podatkiem dochodowym od osób prawnych na podstawie art. 5 ust. 1 zawartej pomiędzy Wielkim Księstwem Luksemburga a Republiką Federalną Niemiec umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania i współpracy administracyjnej w zakresie podatków dochodowych i majątkowych oraz podatków obrotowych i od nieruchomości, a także protokołu końcowego podpisanego w Luksemburgu w dniu 23 sierpnia 1958 r., które zostały zmienione protokołem dodatkowym z dnia 15 czerwca 1973 r. (zwanej dalej „umową o unikaniu podwójnego opodatkowania między Wielkim Księstwem Luksemburga a Republiką Federalną Niemiec").

5 Finanzamt określił stawkę podatku na 42% podlegającego opodatkowaniu dochodu oddziału, zgodnie z § 23 ust. 2 i 3 ustawy z 1991 r. o podatku od osób prawnych (Körperschaftsteuergesetz), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności sprawy (zwanej dalej „KStG").

6 Odwołanie oraz skarga do Finanzgericht, w których CLT-UFA argumentowała, że zastosowana stawka podatku ma charakter dyskryminacyjny i narusza przysługujące jej na podstawie art. 52 w związku z art. 58 traktatu prawo do swobodnego wykonywania działalności gospodarczej, nie zostały uwzględnione. CLT-UFA wniosła w związku z tym sprawę do Bundesfinanzhof, żądając uchylenia wyroku Finanzgericht i zmiany decyzji podatkowej poprzez obniżenie stawki podatku do 30% dochodu podlegającego opodatkowaniu.

7 Bundesfinanzhof wskazuje, że CLT-UFA, w związku z miejscem siedziby spółki i jej zarządu w Luksemburgu, została potraktowana w zakresie jej niemieckiego oddziału w sposób mniej korzystny, niż gdyby spółka ta wykonywała działalność w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjnej z siedzibą lub zarządem w Niemczech.

8 Bundesfinanzhof dodaje, że spółka akcyjna z siedzibą lub zarządem w Niemczech podlegałaby podatkowi od osób prawnych, którego stawka wynosi, jeżeli zysk nie zostanie wypłacony, 45% dochodu przed opodatkowaniem. Stawka ta może jednak ulec obniżeniu. Podatek od osób prawnych zostałby obniżony do 33,5%, zgodnie z § 27 ust. 1 i § 49 ust. 1 KStG oraz § 43 ust. 1 zdanie pierwsze pkt 1 i § 44d ust. 1 ustawy o podatku dochodowym (Einkommensteuergesetz 1994, zwanej dalej „EStG"), w przypadku wypłacenia zysku na rzecz spółki dominującej do dnia 30 czerwca 1996 r. Gdyby zysk został wypłacony spółce dominującej po dniu 30 czerwca 1996 r., stawka podatku zostałaby obniżona do 30% dochodu, zgodnie z § 44d ust. 1 zdanie trzecie EStG w związku z § 49 ust. 1 KStG. Bundesfinanzhof wskazuje, że spółki zależne korzystają z reguły z tego sposobu obniżenia stawki podatku.

9 Bundesfinanzhof powziął wątpliwości co do zasadności stosowania zróżnicowanych stawek podatku na niekorzyść CLT-UFA. W przypadku gdyby stawka opodatkowania oddziałów w wysokości 42% naruszała traktat, Bundesfinanzhof wnosi do Trybunału o określenie wysokości stawki, która byłaby w zgodzie z traktatem. Zdaniem Bundesfinanzhof wystarczające byłoby obniżenie stawki opodatkowania dochodu stałego zakładu CLT-UFA do 33,5%, gdyż otrzymała ona dochód natychmiast po zakończeniu spornego roku podatkowego.

Pytania prejudycjalne

10 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 52 traktatu WE w związku z art. 58 traktatu WE należy interpretować w ten sposób, że opodatkowanie dochodu uzyskanego w roku podatkowym

1994 przez zagraniczną spółkę kapitałową z obszaru Unii Europejskiej za pośrednictwem oddziału w Niemczech niemieckim podatkiem od osób prawnych w wysokości 42% (stawka stosowana do oddziałów) stanowi naruszenie swobody wykonywania działalności gospodarczej, podczas gdy

a) dochód ten podlegałby niemieckiemu podatkowi od osób prawnych w wysokości jedynie 33,5%, gdyby został uzyskany przez spółkę zależną podlegającą nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech, należącą do spółki kapitałowej z innego państwa UE i został jej w całości wypłacony do dnia 30 czerwca 1996 r.,

b) dochód ten podlegałby początkowo niemieckiemu podatkowi od osób prawnych w wysokości 45%, gdyby spółka zależna zatrzymała go do dnia 30 czerwca 1996 r., podatek ten zostałby jednak obniżony do 30% w przypadku wypłacenia całego zysku po dniu 30 czerwca 1996 r.?

2) Jeżeli stawka opodatkowania stałych zakładów narusza art. 52 w związku z art. 58 traktatu WE, czy osiągnięcie zgodności z tymi postanowieniami wymaga jego obniżenia do 30% dla spornego roku podatkowego?".

W przedmiocie pytania pierwszego

11 W pytaniu pierwszym sąd krajowy dąży w istocie do ustalenia, czy art. 52 i 58 traktatu sprzeciwiają się stosowaniu unormowań krajowych tego rodzaju, jak będące

przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, przewidujących dla oddziału spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim stawkę podatku dochodowego wyższą niż dla spółki zależnej takiej spółki, jeżeli wypłaca ona w całości swoje zyski na rzecz spółki dominującej.

12 Należy przypomnieć, że art. 52 traktatu jest jednym z fundamentalnych postanowień prawa wspólnotowego, mającym bezpośrednie zastosowanie w państwach członkowskich (zob. m.in. wyrok z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain ZN, Rec. str. I-6161, pkt 34).

13 Zgodnie z tym postanowieniem swoboda wykonywania przez podmioty pochodzące z państw członkowskich działalności gospodarczej na terytorium innych państw członkowskich obejmuje podejmowanie i wykonywanie działalności na własny rachunek oraz zakładanie i prowadzenie przedsiębiorstw na warunkach określonych w ustawodawstwie państwa przyjmującego dla jego własnych podmiotów. Zniesienie ograniczeń w swobodzie wykonywania działalności gospodarczej dotyczy także ograniczeń w zakładaniu agencji, oddziałów i spółek zależnych przez podmioty z państwa członkowskiego prowadzące działalność na terytorium innego państwa członkowskiego (wyroki z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie 270/83 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. 273, pkt 13 i z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie C-311/97 Royal Bank of Scotland, Rec. str. I-2651, pkt 22).

14 Artykuł 52 akapit pierwszy zdanie drugie traktatu wyraźnie pozostawia podmiotom gospodarczym swobodę wyboru formy prawnej, w jakiej zamierzają wykonywać działalność w innym państwie członkowskim, nie należy więc ograniczać tego wyboru poprzez dyskryminacyjne przepisy podatkowe (ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 22).

15 Swoboda wyboru formy prawnej działalności wykonywanej w innym państwie członkowskim służy między innymi umożliwieniu spółkom z siedzibą w jednym z państw członkowskich otwarcia oddziału w innym państwie członkowskim i wykonywaniu tam działalności na takich samych warunkach, jak w przypadku spółek zależnych.

16 W tej kwestii należy uznać, że ostateczna stawka podatku w wysokości 42% stosowana do dochodu oddziałów spółek dominujących z siedzibą w innym państwie członkowskim stanowi generalnie traktowanie mniej korzystne w stosunku do zmniejszonej stawki opodatkowania w wysokości 33,5%, a nawet 30%, stosowanej do dochodów spółek zależnych tych spółek.

17 W związku z tym niestosowanie do oddziałów zmniejszonej stawki opodatkowania czyni mniej atrakcyjnym wykonywanie działalności w tej formie dla spółek z siedzibą w innych państwach członkowskich. Stąd unormowania krajowe tego rodzaju, jak będące przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, ograniczają swobodę wyboru formy prawnej działalności wykonywanej w innym państwie członkowskim.

18 Należy teraz zbadać, czy takie zróżnicowanie traktowania jest obiektywnie uzasadnione.

19 Finanzamt i rząd niemiecki zwracają uwagę, że zróżnicowane traktowanie oddziałów i spółek zależnych dotyczy sytuacji, które obiektywnie nie są porównywalne.

20 Twierdzą w szczególności, że zysk wypłacany przez spółkę zależną spółce dominującej przestaje być częścią majątku spółki zależnej, podczas gdy zysk przekazywany przez oddział głównemu przedsiębiorstwu pozostaje w majątku tej samej spółki. Zdaniem rządu niemieckiego i Finanzamt istnienie tej zasadniczej różnicy, a także względy praktyczne, kazały ustawodawcy krajowemu wykluczyć stosowanie obniżonych stawek opodatkowania w przypadku oddziałów.

21 Finanzamt dodaje, że obniżoną stawkę opodatkowania dla spółek zależnych uzasadnia konieczność zaliczenia podatku pobranego od spółek zależnych na poczet zobowiązań podatkowych spółki dominującej, podlegającej w Niemczech nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, w celu uniknięcia ich podwójnego opodatkowania.

22 W odniesieniu, po pierwsze, do argumentu rządu niemieckiego i Finanzamt, zgodnie z którym istnieje zasadnicza różnica między wypłatą zysku przez spółkę zależną na rzecz spółki dominującej a przekazaniem zysku w ramach jednej spółki, należy stwierdzić, co następuje.

23 W obu przypadkach zysk zostaje przekazany do dyspozycji spółce kontrolującej spółkę zależną lub oddział. Jedyna rzeczywista różnica między tymi przypadkami polega bowiem na tym, że wypłata zysku przez spółkę zależną spółce dominującej wymaga podjęcia stosownej decyzji, podczas gdy zyski oddziału stanowią część majątku spółki również bez takiej decyzji.

24 Ponadto jak wynika z postanowienia odsyłającego oraz uwag Finanzamt i rządu niemieckiego, jakkolwiek zysk wypłacany przez spółkę zależną spółce dominującej przestaje być częścią majątku spółki zależnej, może jej zostać przekazany z powrotem jako kapitał własny lub pożyczka od akcjonariusza.

25 Stąd okoliczność, że zysk wypłacony przez spółkę zależną spółce dominującej opuszcza majątek spółki zależnej, nie uzasadnia stosowania do dochodów spółki zależnej stawki opodatkowania niższej niż stosowana do dochodów oddziału.

26 W odniesieniu do argumentu Finanzamt, zgodnie z którym konieczność unikania podwójnego opodatkowania podatników podlegających w Niemczech nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu uzasadnia stosowanie wobec spółki zależnej niższej stawki opodatkowania, należy stwierdzić, że stawka ta znajduje zastosowanie nie tylko w przypadku wypłacenia zysku tego rodzaju podatnikom. Obniżona stawka opodatkowania stosowana jest również w przypadku wypłacenia zysku przez niemieckie spółki zależne na rzecz spółek wobec nich dominujących z siedzibą w innych państwach członkowskich, na przykład w Luksemburgu.

27 Jeśli chodzi o niemiecką spółkę zależną spółki luksemburskiej, trzeba również dodać, że stawka opodatkowania stosowana do dochodów spółki zależnej, obniżona w stosunku do stawki stosowanej do dochodów oddziału, nie jest kompensowana wyższym opodatkowaniem tych dochodów na szczeblu luksemburskiej spółki dominującej.

28 Bundesfinanzhof wskazuje bowiem, że zgodnie z art. 5 ust. 1 w związku z art. 13 ust. 1 i 2 oraz art. 20 ust. 1 i 2 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania między Wielkim Księstwem Luksemburga a Republiką Federalną Niemiec, zarówno zyski, jakie spółka luksemburska otrzymuje od swojej niemieckiej spółki zależnej, jak i te, które otrzymuje od niemieckiego oddziału, są zwolnione z luksemburskiego podatku dochodowego od osób prawnych.

29 W świetle wskazówek dostarczonych przez Bundesfinanzhof w postanowieniu odsyłającym okazuje się ponadto, że unormowania krajowe w zakresie sposobu obliczania podstawy opodatkowania nie dokonują rozróżnienia spółek z siedzibą w innych państwach członkowskich zależnie od tego, czy wykonują one działalność za pośrednictwem oddziału, czy spółki zależnej, co mogłoby uzasadniać odmienne traktowanie tych dwóch rodzajów spółek.

30 W związku z powyższym okazuje się, że niemieckie spółki zależne i oddziały spółek z siedzibą w Luksemburgu znajdują się w sytuacji obiektywnie porównywalnej.

31 Biorąc powyższe pod uwagę, należy na pytanie pierwsze odpowiedzieć, że art. 52 i 58 traktatu WE sprzeciwiają się stosowaniu unormowań krajowych tego rodzaju, jak będące przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, przewidujących wyższą stawkę opodatkowania dochodów oddziału spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim, niż stawka opodatkowania dochodów spółki zależnej takiej spółki w przypadku, gdy spółka zależna wypłaca w całości zyski swojej spółce dominującej.

W przedmiocie pytania drugiego

32 W drugim pytaniu Bundesfinanzhof dąży w istocie do ustalenia, czy doprowadzenie do zgodności z art. 52 i 58 traktatu wymaga obniżenia stawki opodatkowania dochodów oddziału tego rodzaju, jak będący przedmiotem w sprawie przed sądem krajowym, do 33,5%, czyli stawki opodatkowania zysków wypłaconych do dnia 30 czerwca 1996 r., czy do 30%, czyli stawki stosowanej po tej dacie.

33 Jak wynika z odpowiedzi na pytanie pierwsze, do opodatkowania dochodów oddziału należy stosować stawkę równą stawce całkowitego opodatkowania, jaka miałaby zastosowanie w takich samych okolicznościach w przypadku wypłacenia zysku przez spółkę zależną spółce dominującej.

34 Należy stwierdzić, że porównania tego trzeba dokonywać w świetle okoliczności faktycznych sprawy przed sądem krajowym.

35 Wypada w tej kwestii przypomnieć, że w ramach procedury uregulowanej w art. 234 WE, opartej na ścisłym podziale zadań między sądy krajowe i Trybunał, ocena okoliczności faktycznych należy w pełni do kompetencji sądów krajowych (wyroki z dnia 15 listopada 1979 r. w sprawie 36/79 Denkavit Futtermittel, Rec. str. 3439, pkt 12; z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-235/95

Dumon i Froment, Rec. str. I-4531, pkt 25; z dnia 5 października 1999 r. w sprawach połączonych C-175/98 i C-177/98 Lirussi i Bizzaro, Rec. str. I-6881, pkt 37 oraz z dnia 15 maja 2003 r. w sprawie C-282/00 RAR, Rec. str. I-4741, pkt 46).

36 Trybunał nie jest więc właściwy do dokonywania oceny okoliczności faktycznych w sprawie przed sądem krajowym ani do stosowania do krajowych przepisów lub stanów faktycznych norm wspólnotowych, których wykładni dokonuje, gdyż należy to do wyłącznej właściwości sądów krajowych (zob. wyroki z dnia 19 grudnia 1968 r. w sprawie 13/68 Salgoil, Rec. str. 661; z dnia 23 stycznia 1975 r. w sprawie 51/74 Van der Hulst, Rec. str. 79, pkt 12; z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Rec. str. I-285, pkt 11 oraz ww. wyroki w sprawie Lirussi i Bizzaro, pkt 38 i w sprawie RAR, pkt 47).

37 Należy zatem na pytanie drugie odpowiedzieć, że zadaniem sądu krajowego jest dokonać oceny wysokości stawki opodatkowania, jaka winna być stosowana do dochodów oddziału tego rodzaju, jak będący przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, w zależności od stawki całkowitego opodatkowania, jaka znalazłby zastosowanie w przypadku wypłacenia zysku przez spółkę zależną spółce dominującej.

W przedmiocie kosztów

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

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 52 traktatu WE (obecnie, po zmianie art. 43 WE) i art. 58 traktatu WE (obecnie art. 48 WE) sprzeciwiają się stosowaniu unormowań krajowych tego rodzaju, jak będące przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, przewidujących wyższą stawkę opodatkowania dochodów oddziału spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim, niż stawka opodatkowania dochodów spółki zależnej takiej spółki w przypadku, gdy spółka zależna wypłaca w całości zyski swojej spółce dominującej.**

2) **Zadaniem sądu krajowego jest dokonać oceny wysokości stawki opodatkowania, jaka powinna być stosowana do dochodów oddziału tego rodzaju, jak będący przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, w zależności od stawki całkowitego opodatkowania, jaka znalazłby zastosowanie w przypadku wypłacenia zysku przez spółkę zależną spółce dominującej.**

Podpisy