Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
PAOLA MENGOZZIEGO
przedstawiona w dniu 27 kwietnia 2017 r.[1]

Sprawa C-648/15

Republika Austrii
przeciwko

Republice Federalnej Niemiec

Artykuł 273 TFUE – Spór między państwami członkowskimi przedłożony Trybunałowi na podstawie kompromisu – Właściwość – Podatki – Wykładnia umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania – Opodatkowanie niektórych papierów wartościowych lub instrumentów finansowych (*Genussscheine*) – Odsetki z wierzytelności – Pojęcie „dochodów uzyskanych z praw lub wierzytelności powiązanych z udziałem w zyskach" – Obligacje z tytułem do udziału w zyskach – Pożyczki partycypacyjne – Cichy wspólnik

I – Wprowadzenie

1. Niniejsza sprawa jest pierwszą, w której państwo członkowskie, w tym przypadku Republika Austrii, wniosło skargę do Trybunału na podstawie art. 273 TFUE w kwestii sporu z innym państwem członkowskim, a mianowicie z Republiką Federalną Niemiec, „związanego z przedmiotem traktatów" i „przedłożonego na mocy kompromisu".

2. Spór ten dotyczy wykładni i stosowania art. 11 umowy z dnia 24 sierpnia 2000 r. zawartej między Republiką Austrii i Republiką Federalną Niemiec o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku[2], (zwana dalej „umową niemiecko-austriacką") w odniesieniu do opodatkowania odsetek z tytułu imiennych papierów wartościowych zwanych „*Genussscheine*" nabytych przez UniCredit Bank Austria AG (zwaną dalej „Bank Austria"), będącą spółką założoną w Austrii, od niemieckiego banku Westsdeutsche Landesbank Girozentrale Düsseldorf und Münster, obecnie Landesbank NRW (zwanego dalej „WestLB").

3. Republika Austrii uważa w istocie, że będąc państwem członkowskim siedziby osoby uprawnionej do wypłaconych odsetek, tylko ona ma prawo opodatkować ten dochód zgodnie z art. 11 ust. 1 umowy niemiecko-austriackiej; jednocześnie Republika Federalna Niemiec także domaga się prawa do opodatkowania tych samych dochodów, będąc państwem członkowskim źródła owych odsetek, z uwagi na to, że należy je zakwalifikować jako „dochody uzyskane z praw lub wierzytelności powiązanych z udziałem w zyskach" w rozumieniu art. 11 ust. 2 umowy niemiecko-austriackiej. Ten konflikt interpretacyjny doprowadził do podwójnego opodatkowania odsetek pobranych przez Bank Austria, co stało się powodem sporu przed Trybunałem.

1 Język oryginału: francuski.

2 BGB1. III, 182/2002 (Austria) i BGB1. 2002 II, s. 735 (Niemcy), dBStB1 I 2002, 584 (Niemcy).

4. Poza rozwiązaniem tego sporu o charakterze technicznym, niniejsza sprawa daje ogólnie Trybunałowi możliwość określenia ram jego właściwości wynikających z art. 273 TFUE oraz, mając na uwadze charakter zawisłego przed nim sporu, zasad proceduralnych, wykładni i prawa materialnego znajdujących zastosowanie w tym kontekście.

II – Ramy prawne

A – *Prawo Unii i prawo międzynarodowe*

5. Artykuł 273 TFUE stanowi, że Trybunał jest właściwy do orzekania w każdym sporze między państwami członkowskimi, związanym z przedmiotem traktatów, jeśli spór ten został mu przedłożony na mocy kompromisu.

6. Artykuł 31 ust. 1 Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów z dnia 23 maja 1969 r.[3] stanowi, że traktat należy interpretować w dobrej wierze, zgodnie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisywać użytym w nim wyrazom w ich kontekście, oraz w świetle jego przedmiotu i celu.

7. Artykuł 31 ust. 3 lit. c) Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów uściśla, że oprócz kontekstu należy także uwzględnić wszelkie odpowiednie normy prawa międzynarodowego, mające zastosowanie między stronami.

8. Artykuł 11 ust. 1 Konwencji modelowej w sprawie podatków od dochodu i majątku sporządzonego przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) (zwana dalej „konwencją modelową OECD") w wersji z 1998 r. przewiduje, że odsetki powstałe w jednym umawiającym się państwie i wypłacone osobie posiadającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim umawiającym się państwie podlegają opodatkowaniu w tym drugim państwie.

9. Artykuł 11 ust. 2 konwencji modelowej OECD stanowi jednak, że „takie odsetki mogą być także opodatkowane w tym umawiającym się państwie, w którym powstają, i zgodnie z ustawodawstwem tego państwa, ale jeżeli osoba uprawniona do odsetek („bénéficiaire effectif", „beneficial owner") ma miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim umawiającym się państwie, to podatek w ten sposób ustalony nie może przekroczyć 10% kwoty brutto tych odsetek".

10. Artykuł 11 ust 3 konwencji modelowej OECD zawiera definicję pojęcia „odsetek". Oznacza ono dochód uzyskany z wszelkiego rodzaju wierzytelności zabezpieczonych, jak i niezabezpieczonych hipoteką i zarówno zawierających bądź nie prawo do udziału w zyskach osiąganych przez dłużnika, a w szczególności dochody z państwowych papierów wartościowych oraz dochody z obligacji lub skryptów dłużnych, włącznie z premiami i nagrodami związanymi z takimi papierami wartościowymi, obligacjami lub skryptami dłużnymi.

B – *Umowa niemiecko-austriacka*

11. Zgodnie z art. 11 ust. 1 umowy niemiecko-austriackiej dochody w postaci „odsetek" podlegają opodatkowaniu w miejscu zamieszkania lub siedziby osoby uprawnionej do odsetek.

3 *Recueil des traités des Nations unies*, t. 1155, s. 331.

12. Na zasadzie odstępstwa od art. 11 ust. 1 umowy niemiecko-austriackiej jej art. 11 ust. 2 stanowi, że dochody uzyskane z praw i wierzytelności powiązanych z udziałem w zysku, w tym dochody uzyskane przez cichego wspólnika z tytułu jego cichego udziału lub dochody uzyskane z pożyczek partycypacyjnych oraz z obligacji z tytułem do udziału w zyskach, mogą jednak również zostać opodatkowane w umawiającym się państwie, z którego dochody te pochodzą, zgodnie z prawem tego państwa.

13. Artykuł 11 ust. 3 umowy niemiecko-austriackiej definiuje „odsetki" jako dochód z wszelkiego rodzaju wierzytelności zabezpieczonych, jak i niezabezpieczonych hipoteką lub zawierających prawo do udziału w zysku osiąganym przez dłużnika.

14. Aby uniknąć podwójnego opodatkowania takich dochodów, te dwa umawiające się państwa wybrały tzw. metodę „zaliczenia" zdefiniowaną w art. 23 umowy niemiecko-austriackiej. Zgodnie z tą metodą to państwo miejsca zamieszkania lub siedziby osoby uprawnionej do odsetek zalicza na poczet podatku od podlegających opodatkowaniu dochodów tej osoby uprawnionej podatek pobrany przez państwo źródła dochodów.

15. Artykuł 25 umowy niemiecko-austriackiej ustanawia procedurę rozstrzygania sporów pomiędzy właściwymi organami umawiających się państw z inicjatywy osoby, która uważa, że została opodatkowana w sposób niezgodny z tą umową. Zgodnie z art. 25 ust. 5 umowy niemiecko-austriackiej stanowi, że w przypadku trudności lub wątpliwości co do wykładni lub stosowania owej umowy, których nie rozwiązano w ramach procedury ugodowej prowadzonej przez właściwe organy w oparciu o wcześniejsze ustępy art. 25 i to w terminie trzech lat od rozpoczęcia owego postępowania, umawiające się państwa zobowiązane są, na wniosek osoby wszczynającej postępowanie, do zgłoszenia sporu Trybunałowi do postępowania arbitrażowego przewidzianego w art. 239 WE (obecnie art. 273 TFUE).

16. Artykuł 30 umowy niemiecko-austriackiej precyzuje, że protokół do tej umowy stanowi jej integralną część.

17. Punkt 16 tego protokołu stanowi, że postanowienia umowy niemiecko-austriackiej zredagowane zgodnie z właściwymi przepisami konwencji modelowej OECD mają zasadniczo takie samo znaczenie jak postanowienia zawarte w komentarzu do artykułów konwencji modelowej OECD [4]. Ten sam punkt protokołu wskazuje, że poprzednie zdanie nie znajduje zastosowania co do następujących zagadnień:

– uwag dwóch umawiających się państw członkowskich dotyczących konwencji modelowej OECD lub komentarzy do artykułów tej konwencji;

– odmiennej wykładni z protokołu;

– odmiennej wykładni dokonanej przez jedno z dwóch umawiających się państw w publicznym stanowisku, które zostało złożone do właściwego organu drugiego umawiającego się państwa przed wejściem w życie umowy niemiecko-austriackiej;

– odmiennej wykładni uzgodnionej przez właściwe organy obydwu umawiających się państw po wejściu w życie umowy niemiecko-austriackiej.

4 Komentarz do artykułów konwencji modelowej OECD został sporządzony przez Komitet do Spraw Podatkowych OECD, który składa się z ekspertów rządowych państw członkowskich OECD. Jest on często wykorzystywany jako źródło interpretacji dwustronnych umów podatkowych, które opierają się na konwencji modelowej OECD. Trybunał także odnosi się do tego komentarza, w tym przy okazji wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, zwłaszcza gdy stanowi on część porządku prawnego sprawy w postępowaniu głównym. Zobacz wyrok z 19 stycznia 2006 r., Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51, pkt 51, 52, 56). Zobacz także wyrok z dnia 23 lutego 2006 r., van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, pkt 48).

18. Punkt 16 protokołu wskazuje także, że komentarz do artykułów konwencji modelowej OECD stanowi źródło wykładni umowy niemiecko-austriackiej w rozumieniu konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów.

19. Umowa niemiecko-austriacka weszła w życie w dniu 1 stycznia 2003 r.

III – Okoliczności powstania sporu w postępowaniu głównym

20. W latach 1996–1998 Bank Austria, spółka z siedzibą w Austrii podlegająca nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w tym państwie członkowskim, nabyła imienne papiery wartościowe zwane „Genussscheine” od niemieckiego banku WestLB.

21. Zgodnie z twierdzeniem Republiki Austrii, którego nie kwestionuje Republika Federalna Niemiec, cechy charakterystyczne tych papierów wartościowych wynikające z zasad ich emisji można streścić w ten sposób:

– te papiery wartościowe dają prawo do wypłaty rocznej należności odpowiadającej stałej stawce procentowej od wartości nominalnej;

– jeżeli roczna należność prowadzi do straty bilansowej, kwota tej wypłaty zostaje odpowiednio obniżona;

– tymczasem te papiery wartościowe w czasie ich obowiązywania przyznają prawo do wypłaty zaległości w trakcie kolejnych lat, o ile takie rozliczenie nie powoduje straty bilansowej;

– zapłata odsetek i wypłata zaległości mają pierwszeństwo w odniesieniu do tworzenia rezerw i wypłat poręczycielom;

– kapitał uzyskany przez emitenta w zamian za te papiery wartościowe jest zwracany w kwocie odpowiadającej jego wartości nominalnej;

– jeżeli bilans wykazuje stratę, podlegająca zwrotowi kwota wierzytelności zostaje niemniej odpowiednio zmniejszona. W takim przypadku, różnica pomiędzy wartością nominalną papieru wartościowego jest uzupełniana w trakcie kolejnych lat, o ile nie powoduje to straty bilansowej;

– te papiery wartościowe nie przyznają prawa udziału w dochodach z likwidacji spółki, która wyemitowała te świadectwa;

– emitent ma prawo do wypowiedzenia, jeżeli papiery wartościowe przestają stanowić podstawę do odliczeń podatkowych.

22. Zgodnie z warunkami emisji kwota należności rocznej zwiększyła się – w zależności od trzech kategorii rozpatrywanych papierów wartościowych, zwanych T1, T2 i T3, i od rozpatrywanego roku – o procent wartości nominalnej papieru wartościowego wynoszący od 4,36% do 7,36% [5].

23. Zostało ustalone, że emitent osiągał zyski przez cały czas obowiązywania papierów wartościowych i z tego względu odsetki były zawsze wypłacane w postaci stałej stawki rocznej, która została ustalona w warunkach emisji.

5 To jest, kwota wypłaty rocznej dla papierów wartościowych T1 za rok 1996 osiągnęła 4,36%, 5,36% za lata 1997 i 1998 oraz 7,36% za pozostałe lata. Za papiery wartościowe T2 kwota ta za wszystkie lata osiągnęła 5,60%, a za papiery wartościowe T3 – także za wszystkie lata – 5,65% wartości nominalnej papieru wartościowego.

24. Wprawdzie nie jest także kwestionowane, że dochody z tych papierów wartościowych stanowią „odsetki" w rozumieniu art. 11 umowy niemiecko-austriackiej (nie zaś dywidendy w rozumieniu art. 10 tej umowy), to jednak Republika Austrii i Republika Federalna Niemiec nie zgadzają się co do tego, czy dochody te wynikają z pierwszego czy drugiego ustępu tego art. 11. A konkretnie Republika Austrii uważa, że rozpatrywana wypłata z tytułu papierów wartościowych nie stanowi „udziału w zysku" emitenta w rozumieniu art. 11 ust. 2, podczas gdy Republika Federalna Niemiec jest przeciwnego zdania.

25. Ta różnica zdań spowodowała, że obydwa państwa członkowskie zażądały uiszczenia podatku od odsetek otrzymanych przez Bank Austria, co doprowadziło do podwójnego opodatkowania tej spółki za lata podatkowe 2003–2009.

26. Zgodnie z art. 25 umowy niemiecko-austriackiej Bank Austria złożył do organów austriackich wniosek o wszczęcie postępowania ugodowego. Procedura ta została wszczęta z inicjatywy Republiki Austrii, jednak zakończyła się niepowodzeniem pod koniec 2011 r.

27. Bank Austria zażądał zatem od Republiki Austrii, aby spór ten został przedłożony Trybunałowi zgodnie z art. 25 ust. 5 umowy niemiecko-austriackiej.

IV – Żądania stron i postępowanie przed Trybunałem

28. Republika Austrii wnosi do Trybunału o:

– orzeczenie, że stanowiące przedmiot sporu dochody z tytułu papierów wartościowych nie podlegają kwalifikacji jako „wierzytelności powiązane z udziałem w zysku" w rozumieniu art. 11 ust. 2 umowy niemiecko-austriackiej, z czego wynika, że wyłączne prawo do opodatkowania dochodów z tytułu papierów wartościowych nabytych przez Bank Austrii przysługuje Republice Austrii będącej państwem siedziby osoby uprawnionej do odsetek;

– orzeczenie, że Republika Federalna Niemiec jest zobowiązana do zaniechania opodatkowywania spornych papierów wartościowych i do zwrotu już pobranego stąd podatku;

– obciążenie Republiki Federalnej Niemiec kosztami postępowania.

29. Republika Federalna Niemiec wnosi o:

– orzeczenie, że stanowiące przedmiot sporu dochody z tytułu papierów wartościowych podlegają kwalifikacji jako „wierzytelności powiązane z udziałem w zysku" w rozumieniu art. 11 ust. 2 umowy niemiecko-austriackiej, z czego wynika, że wyłączne prawo do opodatkowania dochodów z tytułu tych papierów wartościowych przysługuje Republice Federalnej Niemiec, będącej państwem ich pochodzenia;

– orzeczenie, że Republika Austrii jest zobowiązana do zaniechania podwójnego opodatkowywania spornych papierów wartościowych w drodze ich zaliczenia i do zwrotu już pobranego stąd podatku;

– obciążenie Republiki Austrii kosztami postępowania.

30. Strony sporu przedstawiły swoje stanowiska podczas rozprawy w dniu 9 grudnia 2016 r.

V – Analiza

31. Uważam, że przed analizą co do istoty warto zbadać, czy Trybunał jest w ogóle uprawniony do rozstrzygnięcia tego sporu. Wprawdzie strony zgadzają się co do tego, że spór spełnia przesłanki stosowania art. 273 TFUE, to jednak do Trybunału należy sprawdzenie, czy tak rzeczywiście jest. Zresztą, zasada, zgodnie z którą sąd powinien być uprawniony do sprawdzenia swojej właściwości, wpisuje się w jego funkcje sądowe i arbitrażowe[6]. Ponadto, badanie właściwości Trybunału do rozstrzygania niniejszego sporu powinno według mnie obejmować także kwestię, czy Trybunał posiada uprawnienie do wydawania nakazów, o co w swoim drugim żądaniu zwracają się obydwie strony tego sporu.

A – *W przedmiocie właściwości Trybunału*

32. Jak zaznaczyłem na wstępie, Trybunał nigdy jeszcze nie orzekał w sprawie sporu na podstawie art. 273 TFUE.

33. Artykuł ten wymienia trzy przesłanki, których spełnienie uruchamia właściwość Trybunału.

34. Po pierwsze, stronami sporu wniesionego do Trybunału powinny być wyłącznie „państwa członkowskie", co akurat w niniejszej sprawie nie budzi żądnych wątpliwości.

35. Po drugie, spór winien być „przedłożony [Trybunałowi] na mocy kompromisu".

36. W wyroku z dnia 27 listopada 2012 r., Pringle (C-370/12, EU:C:2012:756, pkt 172), Trybunał przyznał, że pomimo odniesienia do pojęcia „kompromisu", nic nie stoi na przeszkodzie, zważywszy na cel art. 273 TFUE, by zgoda została udzielona z wyprzedzeniem w odniesieniu do uprzednio określonej kategorii sporów, na podstawie klauzuli arbitrażowej lub polubownej. W przypadku gdy państwa członkowskie chcą przyznać Trybunałowi właściwość sądu arbitrażowego lub polubownego, to zasadniczo nie ma to większego znaczenia, czy wyraziły na to zgodę przed czy też po tym, jak spór powstał.

37. W niniejszej sprawie do Trybunału zwrócono się na podstawie klauzuli arbitrażowej zawartej w art. 25 ust. 5 umowy niemiecko-austriackiej. Klauzula ta stanowi w szczególności, że „w przypadku trudności lub wątpliwości co do wykładni lub stosowania [umowy niemiecko-austriackiej], których nie rozwiązano w ramach procedury ugodowej […], umawiające się państwa zobowiązane są do zgłoszenia sporu Trybunałowi do postępowania arbitrażowego przewidzianego art. [273 TFUE]".

38. W zakresie, w jakim, po pierwsze, bezsporne jest, że zostały spełnione przesłanki formalne z art. 25 umowy niemiecko-austriackiej, które powinny być spełnione przed obligatoryjnym zgłoszeniem sporu do Trybunału, oraz po drugie, trudności lub wątpliwości dotyczące wykładni lub stosowania tej umowy nie zostały polubownie rozwiązane, druga przesłanka z art. 273 TFUE została także spełniona.

39. Po trzecie, art. 273 TFUE wymaga, aby „spór" przedłożony Trybunałowi był „związany z przedmiotem traktatów"[7].

6 Zobacz w szczególności podobnie orzeczenia: Międzynarodowego Trybunału Karnego dla byłej Jugosławii (izba odwoławcza) z dnia 2 października 1995 r. w sprawie Prokurator przeciwko *Tadićowi*, IT-94-1-AR72, pkt 18, a także Sądu Arbitrażowego (arbitraż dotyczący granic lądowych i morskich) z dnia 30 czerwca 2016 r. w sprawie Republika Chorwacji przeciwko Republice Słowenii, pkt 148–157.

7 Zobacz także wyrok z dnia 27 listopada 2012 r., Pringle (C-370/12, EU:C:2012:756, pkt 173).

40. Jest to przesłanka materialna, która pomimo swojego ogólnego sformułowania powinna, według mnie, zostać w sposób wystarczająco dokładny określona. Bowiem, jeżeli tak nie będzie, państwa członkowskie, które zdecydują się skorzystać z metody rozstrzygania sporów zgodnie z art. 273 TFUE, mogą narazić się na podwójne ryzyko.

41. Po pierwsze, istnieje ryzyko, że dziedzina, z zakresu której państwa członkowskie umówią się, że będą rozstrzygać spór na podstawie art. 273 TFUE, może w istocie należeć do obszarów podlegających wyłącznej właściwości Trybunału na podstawie innych postanowień TFUE. Chodzi tu więc o spory dotyczące wykładni lub stosowania traktatów w rozumieniu art. 344 TFUE [8]. Jest zatem oczywiste, jak stwierdza Republika Austrii, że państwa członkowskie nie mogą korzystać z art. 273 TFUE celem rozstrzygania sporów wynikających z procedury przewidzianej w art. 259 TFUE, która daje państwu członkowskiemu prawo do wniesienia skargi do Trybunału, jeżeli uważa ono że inne państwo członkowskie naruszyło zobowiązania, które spoczywają na tym państwie na mocy traktatów. Niemniej jednak, gdyby spór ten został zgłoszony do Trybunału na podstawie art. 273 TFUE, Trybunał musiałby uznać się za niewłaściwy do jego rozstrzygnięcia z uwagi na błędną podstawę prawną wniesionej do niego skargi.

42. Z tego wynika, że art. 273 TFUE pozwala na podstawie kompromisu rozszerzyć właściwość Trybunału na spory, które nie dotyczą prawa Unii, bowiem wtedy podlegałyby wyłącznej właściwości Trybunału, o której mówi art. 344 TFUE, lecz dotyczą prawa międzynarodowego w zakresie, w jakim dana dziedzina prawa międzynarodowego jest związana z przedmiotem traktatów.

43. Po drugie, ta ostatnia uwaga prowadzi mnie do poruszenia tematu drugiego ryzyka, na które mogą być narażone państwa członkowskie, a mianowicie przyznania właściwości Trybunałowi na podstawie art. 273 TFUE w sytuacji, w której nie będzie wymaganego powiązania z przedmiotem traktatów. Kryterium „powiązania" nie powinno oczywiście podlegać zbyt restrykcyjnej wykładni. Bowiem z jednej strony liczne wersje językowe art. 273 TFUE odnoszą się do koncepcji „związku" lub „relacji" z przedmiotem traktatów [9], co zdawałoby wskazywać na dalszy, bardziej ograniczony stosunek do tego przedmiotu niż ten, który sugeruje pojęcie „powiązania" [10]. Co więcej, prawo Unii jest ze swojej natury ewolucyjne, a zatem ocena związku sporu z przedmiotem traktatów powinna być moim zdaniem wystarczająco hojna, tak aby zapewnić skuteczność art. 273 TFUE.

44. Poza tym nie można korzystać ze środka z art. 273 TFUE celem rozstrzygania sporów międzypaństwowych, których przedmiot nie ma nic albo ma niewiele wspólnego z przedmiotem traktatów. To dlatego wybór dwóch państw członkowskich w kwestii skorzystania z tego przepisu celem rozstrzygnięcia sporu dotyczącego suwerenności terytorialnej, odpowiednio morskiej lub lądowej, mógłby moim zdaniem napotkać duże trudności w spełnieniu przesłanki powiązania z przedmiotem traktatów.

45. Aby uniknąć tych pułapek, związek pomiędzy sporem w rozumieniu art. 273 TFUE a działaniami lub celami Unii Europejskiej powinien być wystarczający i obiektywnie rozpoznawalny.

46. Jest tak moim zdaniem w ramach niniejszej sprawy.

47. Pomimo że spór dotyczący wykładni dwustronnej umowy podatkowej o unikaniu podwójnego opodatkowania, takiej jak w niniejszej sprawie, nie stanowi przedmiotu traktatów, to ma oczywisty z nimi związek.

8 Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 30 maja 2006 r., Komisja/Irlandia (C-459/03, EU:C:2006:345, pkt 123, 127).

9 Zobacz w szczególności następujące wersje językowe: hiszpańską („relacionada con el objeto de los Tratados"), angielską („which relates to the subject matter of the Treaties"), portugalską („relacionado com o objeto dos Tratados"), rumuńską („în legătură cu obiectul tratatelor"), słoweńską („ki se nanašajo na predmet Pogodb") i fińską („joka on yhteydessä perussopimusten kohteeseen").

10 W języku francuskim takie samo pojęcie zostało użyte zarówno w art. 273 TFUE oraz na przykład w art. 54 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem, który dotyczy łączenia spraw z uwagi na istniejące między nimi powiązanie; z kolei w angielskiej wersji językowej tego ostatniego artykułu, w przeciwieństwie do brzmienia art. 273 TFUE w tym języku, zostało użyte pojęcie „connection".

48. W tym względzie należy przypomnieć, że Trybunał wielokrotnie orzekał, że wobec braku przepisów ujednolicających lub harmonizujących na poziomie wspólnotowym [11] państwa członkowskie zachowują uprawnienia do określenia w drodze umów lub w sposób jednostronny, kryteriów rozdziału przysługujących im kompetencji podatkowych, w szczególności w celu unikania podwójnego opodatkowania i to do tych państw należy przyjęcie przypisów koniecznych dla unikania przypadków podwójnego opodatkowania, w szczególności przy wykorzystaniu kryteriów, które zostały przyjęte w międzynarodowej praktyce podatkowej [12]. Prawo Unii w obecnym stanie rozwoju i w sytuacji, z jaką mamy do czynienia w postępowaniu głównym, nie przewiduje ogólnych kryteriów służących rozgraniczeniu pomiędzy państwami członkowskimi kompetencji dotyczących zniesienia podwójnego opodatkowania w obrębie Unii [13].

49. Trybunał wyciągnął z powyższego skutki proceduralne i w ramach przewidzianego w art. 267 TFUE wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym uznał się za niewłaściwy do orzekania w przedmiocie ewentualnego naruszenia przez jedno z umawiających się państw członkowskich przepisów umów dwustronnych zawieranych przez państwa członkowskie w celu zniesienia lub złagodzenia negatywnych skutków wynikających ze współistnienia krajowych systemów podatkowych [14].

50. Trybunał orzekł także, iż nie może on również badać relacji pomiędzy przepisem krajowym a postanowieniami dwustronnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, ponieważ kwestia ta nie należy do zakresu wykładni prawa Unii [15].

51. Spór dotyczący wykładni postanowień umowy mającej na celu zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu zawartej pomiędzy państwami członkowskimi nie stanowi przedmiotu traktatów, niemniej jednak ma ewidentny związek z celem polegającym na utworzeniu rynku wewnętrznego, o czym mówi art. 3 ust. 3 TUE, bowiem znoszenie lub zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu w drodze umowy ma na celu ułatwienie realizacji tego celu [16] oraz wykonywania swobody przemieszczania się.

52. Moim zdaniem twierdzenie to nie traci na aktualności, nawet po uchyleniu traktatem z Lizbony art. 293 tiret drugie WE, który wzywał państwa członkowskie w miarę potrzeby do negocjacji w celu zapewnienia swoim obywatelom zniesienia podwójnego opodatkowania wewnątrz Wspólnoty.

53. W istocie artykuł ten miał jedynie na celu ustanowienie bezpośrednio skutecznej normy prawnej jako takiej [17], natomiast jego uchylenie nie ma żadnego wpływu na twierdzenie, zgodnie z którym umowy zawierane przez dwa państwa członkowskie o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu sprzyjają tworzeniu rynku wewnętrznego, bowiem mają one na celu znoszenie lub łagodzenie negatywnych skutków braku skoordynowanych działań w zakresie kompetencji podatkowych pomiędzy tymi państwami, które ograniczają, wstrzymują lub czynią mniej atrakcyjnym wykonywanie gwarantowanej przez traktat FUE swobody do przemieszczania się.

11 Pragnę zauważyć, że dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązanymi spółkami różnych państw członkowskich (Dz.U. 2003, L 157, s. 49) nie znajduje zastosowania do postępowania leżącego u podstaw niniejszego sporu, ponieważ Bank Austria i WestLB nie są spółkami powiązanymi. Zresztą państwa członkowskie będące stronami tego sporu nie odniosły się do tej dyrektywy w swoich uwagach pisemnych, a zatem nie będzie ona przedmiotem rozważań w tej opinii.

12 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 16 lipca 2009 r., Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 8 grudnia 2011 r., Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, pkt 31); a także postanowienie z dnia 19 września 2012 r., Levy i Sebbag (C-540/11, niepublikowane, EU:C:2012:581, pkt 19).

13 Zobacz podobnie wyrok z dnia 16 lipca 2009 r., Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, pkt 33).

14 Wyrok z dnia 16 lipca 2009 r., Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

15 Wyrok z dnia 16 lipca 2009 r., Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

16 Zobacz podobnie wyrok z dnia 6 października 1976 r., Industrie Tessili Italiana Como (12/76, EU:C:1976:133, pkt 9).

17 Zobacz wyrok z dnia 12 maja 1998 r., Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, pkt 15); postanowienie z dnia 19 września 2012 r., Levy i Sebbag (C-540/11, niepublikowany, EU:C:2012:581, pkt 27).

54. Z tego według mnie wynika, że skarga na podstawie art. 273 TFUE została prawidłowo wniesiona do Trybunału.

55. Należy jeszcze zbadać, o czym wspomniałem w pkt 31 niniejszej opinii, czy w ramach art. 273 TFUE Trybunał, o co zresztą wnoszą obydwa umawiające się państwa odpowiednio w ich żądaniu drugim, może kierować do tych państw nakazy, a konkretnie do: Republiki Federalnej Niemiec nakaz zaniechania opodatkowywania spornych odsetek i zwrotu nadpłaconego podatku, zgodnie z żądaniem Republiki Austrii lub wobec tego ostatniego państwa, nakaz dotyczący unikania podwójnego opodatkowywania spornych odsetek i zwrotu nadpłacanego podatku, czego żąda Republika Federalna Niemiec.

56. Według mnie nie ma cienia wątpliwości, że podejmując decyzję o przedłożeniu sporu dotyczącego wykładni i stosowania umowy niemiecko-austriackiej do rozstrzygnięcia przez Trybunał na podstawie art. 273 TFUE, obydwa państwa członkowskie zgadzają się także co do tego, aby Trybunał, z uwagi na brak innych uregulowań w tej umowie, stosował wszystkie przepisy prawa Unii dotyczące jego kompetencji i obowiązujących go procedur.

57. Tymczasem, oprócz kwestii środków tymczasowych zarządzonych na podstawie art. 279 TFUE przez sędziego orzekającego w przedmiocie środków tymczasowych, w przypadku których Trybunał przyznał, że mogą one obejmować stosowne nakazy kierowane do drugiej strony [18], w tym także gdy środki te uzupełniają skargę mającą na celu stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom traktatowym przez państwo członkowskie [19], bez uszczerbku dla przyszłego orzeczenia co do istoty – żaden przepis traktatu nie przyznaje Trybunałowi właściwości w zakresie nakazania państwu członkowskiemu zachowania w pewien sposób lub zaniechania danego zachowania.

58. Co się tyczy w szczególności spraw, w których zwrócono się do Trybunału o stwierdzenie uchybienia przez państwo członkowskie zobowiązaniom, które na nim ciążą na mocy traktatów (art. 258 i 259 TFUE), lub o stwierdzenie nieważności aktu wydanego przez instytucję, organ lub jednostkę organizacyjną Unii (art. 263 TFUE), art. 260 i 266 TFUE stanowią odpowiednio, że dane państwa członkowskie i instytucje, organy lub jednostki organizacyjne Unii są zobowiązane do podjęcia środków, które zapewnią wykonanie wyroku. Powyższe twierdzenie prowadzi sędziego Unii do wniosku, że przy wykonywaniu jego uprawnień postanowienia traktatu nie pozwalają mu wydawać nakazów instytucjom Unii lub państwom członkowskim [20].

59. Artykuł 273 TFUE nie został wprawdzie sformułowany podobnie do art. 260 i 266 TFUE. Jednakże moim zdaniem, nie można wywieść wniosku a contrario i zasugerować się brakiem odniesienia do tej kwestii w art. 273 TFUE, że umawiające się strony miały zamiar przyznać Trybunałowi właściwość w zakresie wydawania nakazów w odniesieniu do rozstrzygania sporów, o których mówi art. 273 TFUE. Trybunał, podobnie jak każdą instytucję Unii, obowiązuje zasada kompetencji powierzonych w formule przypomnianej w art. 13 ust. 2 TFUE. Właściwość Trybunału w zakresie wydawania nakazów zachowania się w określony sposób państwu członkowskiemu powinna moim zdaniem jednoznacznie wynikać z postanowień traktatów. Sytuacja wygląda jednak inaczej.

18 Zobacz postanowienia: prezesa Trybunału z dnia 5 sierpnia 1983 r., CMC i in./Komisja (118/83 R, EU:C:1983:225, pkt 53); z dnia 24 kwietnia 2008 r., Komisja/Malta (C-76/08 R, niepublikowane, EU:C:2008:252, pkt 19). Także w kontekście skargi o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego wniesionej przez jedno państwo członkowskie przeciwko drugiemu państwu członkowskiemu na podstawie art. 259 TFUE, Trybunał stwierdził, że ma on prawo nakazać przyjęcie środków tymczasowych zgodnie z art. 279 TFUE, zob. wyrok z dnia 30 maja 2006 r., Komisja/Irlandia (C-459/03, EU:C:2006:345, pkt 138).

19 Zobacz postanowienie prezesa Trybunału z dnia 24 kwietnia 2008 r., Komisja/Malta (C-76/08 R, niepublikowane, EU:C:2008:252, pkt 17, 19). Zobacz również podobnie postanowienie Trybunału z dnia 28 marca 1980 r., Komisja/Francja (24/80 R i 97/80 R, niepublikowane, EU:C:1980:107, pkt 16–19).

20 W przedmiocie kontroli legalności wynikającej z art. 263 TFUE i skargi na bezczynność przewidzianej w art. 265 TFUE, zobacz w szczególności postanowienie z dnia 24 listopada 2016 r., Petraitis/Komisja (C-137/16 P, niepublikowane, EU:C:2016:904, pkt 31, 32 i przytoczone tam orzecznictwo); a także postanowienia: z dnia 16 listopada 2009 r., Goldman Management/Komisja i Bułgaria (T-354/09, niepublikowane, EU:T:2009:439, pkt 17); z dnia 26 czerwca 2012 r., Szarvas/Węgry (T-129/12, niepublikowane, EU:T:2012:319, pkt 10).

60. Oczywiście nie wykluczam, że wyjątkowo, na podstawie art. 273 TFUE państwa członkowskie będące stronami kompromisu, na podstawie którego spór został przedłożony Trybunałowi, mogą wspólnie zdecydować, aby przyznać właściwość w zakresie wydawania nakazów temu sądowi. Niemniej jednak w niniejszej sprawie, z żadnego postanowienia umowy niemiecko-austriackiej nie wynika, że tak miałoby być lub aby właściwość Trybunału, która jak wspomniałem obejmuje nie tylko wykładnię, ale także „stosowanie" tej umowy, miałaby zawierać rzeczone uprawnienie do wydawania nakazów.

61. W tych okolicznościach uważam, że Trybunał nie jest właściwy do wydawania nakazów w przedmiocie zachowania w określony sposób jednemu lub drugiemu państwu członkowskiemu, będącemu stroną umowy niemiecko-austriackiej. Zgodnie z duchem kompromisu i zasadą dobrej wiary owe państwa członkowskie powinny wyciągnąć wszystkie konsekwencje z wyroku, który będzie wydany w tej sprawie, i podjąć środki, które zapewnią jego wykonanie.

B – *Co do istoty*

62. Jak zostało wskazane we wstępie do niniejszej opinii, spór pomiędzy państwami członkowskimi będącymi stronami umowy niemiecko-austriackiej dotyczy wykładni i zakresu stosowania zawartego w art. 11 ust. 2 tej umowy wyrażenia „dochody uzyskane z […] wierzytelności powiązanych z udziałem w zysku [dłużnika]". Przy założeniu, że dochody stanowiące przedmiot niniejszego sporu należą do kategorii „odsetek", do której odnosi się art. 11 ust. 2 umowy niemiecko-austriackiej, podlegałyby one opodatkowaniu „także" w państwie członkowskim ich pochodzenia, czyli w Niemczech. Przy odmiennym założeniu rzeczone dochody wchodziłyby w zakres ogólnej kategorii „odsetek", do której odnosi się art. 11 ust. 1 tej umowy, i podlegałyby opodatkowaniu w państwie członkowskim siedziby osoby do nich uprawnionej, czyli w Austrii.

63. Jest całkowicie logiczne, że Republika Austrii opowiada się za tym, co można dla wygody językowej uznać „ścisłą" wykładnią wyrażenia „dochody uzyskane z […] wierzytelności powiązanych z udziałem w zysku [dłużnika]" znajdującego się w art. 11 ust. 2 umowy niemiecko-austriackiej, podczas gdy Republika Federalna Niemiec broni jego „szerokiej" wykładni.

64. Przed bardziej szczegółową analizą argumentów przedstawionych na poparcie stanowisk przez dwa państwa członkowskie będące stronami sporu, należy przypomnieć, że zgadzają się one co do tego, że sporne papiery wartościowe (*Genussscheine*), których dotyczy spór przedłożony Trybunałowi, podobne są do obligacji, nie zaś do udziałów kapitałowych w spółce emitującej. A zatem niniejsza sprawa nie dotyczy kwestii spornej co do kwalifikacji prawnej wypłaty z tytułu instrumentów finansowych leżących u podstaw sporu, czy wypłata ta powinna być traktowana zgodnie z propozycją jednego z państw będącego stroną umowy niemiecko-austriackiej jako „dywidenda", czy zgodnie ze stanowiskiem drugiego państwa jako „odsetki".

65. Zostało zatem ustalone, że dochodów ze spornych papierów wartościowych nie należy kwalifikować jako „dywidendy" w rozumieniu art. 10 umowy niemiecko-austriackiej, ale jako „odsetki" zgodnie z art. 11 ust. 3 owej umowy, ponieważ stanowią zapłatę z wierzytelności, czyli udostępnienia środków podlegających zwrotowi [21].

21 Podchodząc w sposób schematyczny, na „odsetki" stanowią przychody pochodzące z udostępnienia środków (wierzytelności) aż do momentu zwrotu tych środków, wypłacane na podstawie umowy i wynikają z finansowania dłużnego, podczas gdy „dywidendy" to zapłata z tytułu wkładu w kapitał wysokiego ryzyka (udział w kapitale zakładowym) wypłacane w związku z powiązaniami kapitałowymi, a źródłem finansowania dywidend są środki własne. Zobacz w tym względzie w szczególności O. Hoor, *Le modèle OCDE de convention fiscale, Analyse technique détaillée*, Luxembourg, Legitech, 2016, s. 106.

66. Moim zdaniem konsekwencje tego twierdzenia wywierają już pewien wpływ na jeden z punktów spornych, czyli na kwestię, czy, jak twierdzi Republika Austrii, należy oprzeć się przede wszystkim na wykładni autonomicznej wyrażenia „dochody uzyskane z […] wierzytelności powiązanych z udziałem w zysku [dłużnika]", czy też wręcz przeciwnie – zdefiniować to wyrażenie w pierwszej kolejności w odniesieniu do prawa krajowego państwa członkowskiego źródła dochodów, czego wydaje się żądać Republika Federalna Niemiec.

67. Artykuł 11 ust. 3 umowy niemiecko-austriackiej definiuje „odsetki" w szczególności jako dochód z wszelkiego rodzaju wierzytelności, zawierających bądź nie prawo do udziału w zysku osiąganym przez dłużnika.

68. Podobną definicję zawiera art. 11 ust. 3 konwencji modelowej OECD. I tak, w dwóch językach, francuskim i angielskim, konwencja modelowa OECD definiuje „odsetki" jako „dochód z wszelkiego rodzaju wierzytelności […] zawierających bądź nie prawo do udziału w zyskach osiąganych przez dłużnika" (w języku angielskim: „income from debt-claims of every kind, whether or not […] carrying a right to participate in the debtor's profits"; w języku francuskim: „les revenus de créances de toute nature, assorties ou non […] d'une clause de participation aux bénéfices du débiteur").

69. Definicja z art. 11 ust. 3 konwencji modelowej OECD ma znaczenie dla definicji znajdującej się w art. 11 ust. 3 umowy niemiecko-austriackiej. Bowiem zgodnie z pkt 16 protokołu do tej umowy, postanowienia umowy niemiecko-austriackiej opracowane na podstawie odpowiednich przepisów konwencji modelowej OECD, chyba że państwa będące stronami umowy niemiecko-austriackiej postanowiły inaczej – mają takie same znaczenie jak to zawarte w komentarzu do artykułów konwencji modelowej OECD[22].

70. Punkt 21 wspomnianego komentarza wskazuje, że definicja odsetek z art. 11 ust. 3 zdanie pierwsze konwencji modelowej OECD ma charakter wyczerpujący i wskazane jest, aby nie dodawać do tekstu odesłania pomocniczego do ustawodawstwa krajowego. Przyczyny takiego podejścia są następujące: a) definicja ta obejmuje praktycznie wszystkie rodzaje dochodów uznawanych za odsetki w różnych ustawodawstwach krajowych; b) zastosowane sformułowanie zapewnia większe bezpieczeństwo prawne i chroni umowy przed późniejszymi zmianami w ustawodawstwie krajowym; oraz c) zgodnie z konwencją modelową OECD w miarę możliwości należy unikać odesłań do ustawodawstwa krajowego.

71. Moim zdaniem okoliczność ta przemawia za twierdzeniem Republiki Austrii, zgodnie z którym pojęcie „odsetek" z art. 11 umowy niemiecko-austriackiej a w szczególności wyrażenie zawarte w jego ust. 2 i 3 „dochody uzyskane z […] wierzytelności powiązanych z udziałem w zysku [dłużnika]" powinny podlegać autonomicznej wykładni, odrębnej od wykładni nadanej mu ewentualnie w ustawodawstwie krajowym jednego lub drugiego państwa będących stronami rzeczonej umowy.

72. Charakter umowy niemiecko-austriackiej wzmacnia niniejsze twierdzenie, jest to bowiem traktat międzynarodowy i jego wykładnia podlega zasadom usystematyzowanych w konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów. Warto w tym względzie przypomnieć, że art. 31 ust. 1 Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów wyjaśnia, że traktat należy interpretować w dobrej wierze, zgodnie ze zwykłym

22 Zobacz komentarz Komitetu do Spraw Podatkowych OECD, opublikowany w *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, wersja skrócona, OECD, Paris, 1998.

znaczeniem, jakie należy przypisywać użytym w nim wyrazom w ich kontekście, oraz w świetle jego przedmiotu i celu [23], podczas gdy ust. 3 lit. c) tego artykułu stanowi, że interpretacja traktatu powinna uwzględniać wszelkie odpowiednie normy prawa międzynarodowego mające zastosowanie w stosunkach między stronami tego traktatu [24].

73. W tym kontekście, niezależnie od tego, jaką wagę w prawie międzynarodowym należałoby nadać komentarzowi do artykułów konwencji modelowej OECD, należy podnieść, że zgodnie z pkt 16 ostatnie zdanie protokołu do umowy niemiecko-austriackiej, państwa będące stronami tej umowy uznały omawiany komentarz jako jedną z zasad wykładni umowy niemiecko-austriackiej w rozumieniu konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów.

74. Powyższe rozważania zdają się popierać twierdzenie, zgodnie z którym wykładni pojęcia „odsetek", w tym wyrażenia „dochody uzyskane z […] wierzytelności powiązanych z udziałem w zysku [dłużnika]" należy dokonywać w sposób autonomiczny, w kontekście zasad wykładni właściwych traktatom międzynarodowym i niezależnie od prawa krajowego państw członkowskich będących stronami sporu [25].

75. Odesłanie z art. 11 ust. 2 umowy niemiecko-austriackiej „do prawa" państwa źródła dochodów, czyli w niniejszym przypadku Republiki Federalnej Niemiec, nie wpływa moim zdaniem na zmianę powyższego twierdzenia. Ponadto Republika Federalna Niemiec nie poparła idei, aby to odesłanie do prawa krajowego państwa źródła odsetek z art. 11 ust. 2 tej umowy uzyskało taki zakres.

76. Co do zasady art. 11 ust 2 umowy niemiecko-austriackiej stanowi bowiem, że „dochody uzyskane z praw i wierzytelności powiązanych z udziałem w zysku […] *mogą* […] zostać opodatkowane w umawiającym się państwie, z którego dochody te pochodzą, *zgodnie z prawem tego państwa*" [26]. Artykuł 11 ust. 2 umowy niemiecko-austriackiej nie ma na celu przedstawienia definicji pojęcia „odsetki" ani wyrażenia „dochody uzyskane z […] wierzytelności powiązanych z udziałem w zysku [dłużnika]"; jego celem jest natomiast wskazanie jak należy podzielić kompetencje podatkowe pomiędzy dwoma państwami będącymi stronami owej umowy.

77. A zatem wyrażenie „zgodnie z prawem" państwa źródła dochodów odnosi się jedynie do wyboru tego państwa („mogą zostać opodatkowane") w celu wykonywania przez nie kompetencji podatkowej polegającej na opodatkowywaniu bądź nie owych dochodów. W istocie państwo źródła dochodów może równie dobrze zrezygnować z opodatkowania całości lub części dochodów wchodzących w zakres stosowania art. 11 ust 2 umowy niemiecko-austriackiej.

78. Podobnie fakt, że państwa będące stronami umowy niemiecko-austriackiej wybrały, aby inaczej podzielić kompetencje podatkowe w ramach art. 11 ust 1 i 2 tej umowy w porównaniu do podziału wynikającego z art. 11 ust. 1 i 2 konwencji modelowej OECD, także nie ma wpływu na definicję „odsetek", która jest wspólna dla tych dwóch instrumentów.

79. Konieczności wykładni autonomicznej wyrażenia „dochody uzyskane z […] wierzytelności powiązanych z udziałem w zysku [dłużnika]" odrębnej od prawa państw będących stronami umowy niemiecko-austriackiej nie podważa także argument Republiki Federalnej Niemiec oparty na art. 3 ust. 2 tej umowy.

23 W odniesieniu do poszanowania tych zasad wykładni w kontekście umów międzynarodowych zawieranych przez Unię, zob. w szczególności wyrok z dnia 24 listopada 2016 r. SECIL (C-464/14, EU:C:2016:896, pkt 94 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 Zobacz w tym względzie w szczególności wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Rada/Front Polisario (C-104/16 P, EU:C:2016:973, pkt 86 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 Niektórzy autorzy podnoszą zresztą, że zdecydowana większość umów dwustronnych mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania zawartych przez Republikę Federalną Niemiec od 1991 r. nie zawiera żadnego odesłania do prawa państwa źródła dochodów w zakresie definicji pojęcia „odsetek": zob. w szczególności S.E. Bärsch, The Definitions of Dividends and Interest Contained in the OECD Model, Actual Tax Treaties, and the German Model, *Intertax*, No 6–7, 2014, s. 438.

26 Wyróżnienie moje.

80. Zgodnie z art. 3 ust. 2 umowy niemiecko-austriackiej „przy stosowaniu umowy w danym czasie przez umawiające się państwo, każdemu pojęciu lub wyrażeniu, które nie zostało zdefiniowane w tej umowie, należy nadać znaczenie, które przyznaje mu obowiązujące prawo tego państwa w zakresie podatków, do których stosowana jest ta umowa, *chyba że kontekst wymaga odmiennej wykładni*” [27].

81. Tymczasem, jak właśnie zaznaczyłem, stosując odesłanie do konwencji modelowej OECD i komentarza do jej artykułów, który to komentarz wyraźnie wskazuje na konieczność dokonania wyczerpującej wykładni, odrębnie od ustawodawstwa krajowego pojęcia „odsetki”, umowa niemiecko-austriacka – przynajmniej co się tyczy tego pojęcia i wyrażenia „dochody uzyskane z […] wierzytelności powiązanych z udziałem w zysku [dłużnika]” zawartych w art. 11 ust. 2 i 3 tej umowy – nie miała zamiaru opierać się na znaczeniu nadanym tym pojęciom w prawie krajowym państwa źródła tych dochodów.

82. W takiej sytuacji wykładnia art. 3 ust. 2 i art. 11 ust. 2 umowy niemiecko-austriackiej, z której wynikałoby, że definicja i zakres pojęcia „odsetki” wynikają z prawa krajowego państw będących stronami tej umowy, moim zdaniem sprzeciwiałaby się woli tych państw wyrażonej w pkt 16 protokołu, żeby w oparciu o konwencję modelową OECD i jej komentarz odłączyć to pojęcie oraz wyrażenie „dochody uzyskane z […] wierzytelności powiązanych z udziałem w zysku [dłużnika]” od znaczenia nadanego w prawie krajowym tych państw [28].

83. Niniejsze stanowisko znajduje wreszcie potwierdzenie, a contrario w definicji „dywidend” z art. 10 ust. 3 umowy niemiecko-austriackiej, który podobnie jak art. 10 ust. 3 konwencji modelowej OECD odsyła do ustawodawstwa państwa źródła dochodów, czyli do prawa państwa, w którym znajduje się siedziba spółki wypłacającej dywidendy.

84. Mając to na uwadze, należy teraz zbadać sedno przedłożonego Trybunałowi sporu dotyczącego wykładni wyrażenia z art. 11 ust. 2 umowy niemiecko-austriackiej „dochody uzyskane z […] wierzytelności powiązanych z udziałem w zysku [dłużnika]”.

85. Wyrażenie to, podobnie jak jego odpowiednik z art. 11 ust 3 konwencji modelowej OECD, nie zostało jednak zdefiniowane w umowie niemiecko-austriackiej.

86. W tym względzie należy podnieść, że obydwa państwa członkowskie zgadzają się co do tego, że aby odsetki wchodziły w zakres stosowania art. 11 ust. 2 umowy austriacko-niemieckiej, dochód z wierzytelności musi zależeć od zysków.

87. Natomiast Republika Austrii i Republika Federalna Niemiec nie zgadzają się co do intensywności tej zależności.

88. Republika Federalna Niemiec wskazuje, że udział w zysku ma miejsce wówczas, gdy dany podmiot partycypuje w pozytywnych wynikach drugiego podmiotu, oraz twierdzi, że aby spełnić przesłankę zależności, wystarczy, że ustalona wypłata odsetek zależy od tego, czy dłużnik posiada odpowiednie środki lub czy odnotował wystarczający zysk. W sprawie leżącej u podstaw rozpatrywanego sporu fakt, iż wypłacane są tylko odsetki w kwocie o stałym oprocentowaniu w odniesieniu do wartości nominalnej papierów wartościowych, nie oznacza – zdaniem tego państwa członkowskiego, że odsetki te nie zależą od zysku dłużnika, bowiem zgodnie z zasadami emisji rozpatrywanych papierów wartościowych uzgodniona wypłata zależy od wyników finansowych emitenta lub osiągnięcia wystarczającego zysku przez dłużnika, umożliwiających wypłatę tych odsetek, przy czym odsetki te nie są wypłacane w przypadku straty bilansowej.

27 Wyróżnienie moje.

28 Punkt 12 komentarza do art. 3 ust. 2 konwencji modelowej OECD, na którym opiera się art. 3 ust. 2 umowy niemiecko-austriackiej, potwierdza, że na „kontekst” składa się przede wszystkim zamiar umawiających się stron przy podpisywaniu umowy podatkowej.

89. Republika Austrii twierdzi natomiast, że powinna zostać spełniona dodatkowa i decydująca przesłanka, a mianowicie przedmiotowa zależność powinna urzeczywistniać się przynajmniej w postaci wypłaty dodatkowych odsetek, która zależeć będzie od zysku dłużnika i odpowiadać stałej kwocie ustalonej w zasadach emisji papierów wartościowych. W sprawie leżącej u podstaw sporu wypłata ustalona według stałej stopy oprocentowania jest powiązana tylko z ewentualnymi stratami, ponieważ zapłata odsetek zostaje zawieszona w przypadku strat bilansowych lub proporcjonalnie zmniejszona, jeżeli ona sama miałaby spowodować stratę, oraz daje prawo do zapłaty zaległości w następnych latach. Zdaniem Republiki Austrii nie byłaby to więc sytuacja „udziału w zysku" w rozumieniu art. 11 ust. 2 umowy niemiecko-austriackiej, ale raczej „udziału w stratach", co jest objęte art. 11 ust. 1 tej umowy.

90. Jak zostało już wskazane, art. 31 ust. 1 Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów stanowi, iż traktat musi być interpretowany w dobrej wierze, zgodnie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisywać użytym w nim wyrazom w ich kontekście oraz w świetle jego przedmiotu i celu.

91. Badając zwykłe znaczenie wyrażenia „dochody uzyskane z […] wierzytelności powiązanych z udziałem w zysku", należy najpierw podnieść, że niniejsze wyrażenie uzyskało pierwszeństwo nad zwrotami, które w moim przekonaniu miałyby szerszy zakres: „dochody uzyskane z […] wierzytelności zależnych od zysku" lub „dochody uzyskane z […] wierzytelności powiązanych z udziałem w wynikach".

92. Jak twierdzi Republika Austrii, która w skardze stosuje definicje oparte na zwykłym znaczeniu spornego wyrażenia i które nie zostały zakwestionowane przez Republikę Federalną Niemiec – prawo do „udziału w zysku" odnosi się do prawa otrzymania części lub ułamka zysków przedsiębiorstwa [29].

93. Moim zdaniem pogląd ten znajduje poparcie w przykładach dwóch instrumentów finansowych wymienionych w art. 11 ust. 2 umowy niemiecko-austriackiej.

94. Republika Austrii co do zasady twierdzi, że obligacje z tytułem do udziału w zyskach („Gewinnobligationen"; w języku angielskim „profit-sharing bonds"), są to ogólnie obligacje, które oprócz prawa do stałych odsetek, dają także prawo do udziału w zysku emitenta [30].

95. Podobnie „pożyczki partycypacyjne" (w języku niemieckim „Partiarischen Darlehen"; w języku angielskim „profit-participating loans") charakteryzują zwykle odsetki podstawowe, które mogą być stałe lub zmienne, i uzupełniają je odsetki powiązane z wysokością zysku dłużnika [31].

96. Trudniej jest natomiast wyciągnąć konkretne wnioski z odniesienia do udziału „cichego wspólnika" (w języku niemieckim: „stiller Gesellschafter"; w języku angielskim „silent partnership"), jako że instytucja ta wydaje się właściwa dla prawa krajowego obydwu państw członkowskich będących stronami umowy niemiecko-austriackiej. Ponadto, zdaje się, przynajmniej w kontekście prawa niemieckiego, że w ramach jednej instytucji prawnej odróżnia się typowego wspólnika cichego(„typischer stiller Gesellschafter") od nietypowego wspólnika cichego („atypischer stiller Gesellschafter"), przy czym zasadnicze różnice wynikają ze stopnia powiązania, czy też zakresu

29 Zobacz także, w szczególności G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, 9ème éd., Paris, PUF, 2012, s. 733, który definiuje to wyrażenie w sposób następujący: „vocation à une fraction des bénéfices de l'entreprise ou d'une exploitation, qui peut procéder d'origines diverses (société, prêt, contrat de travail)" [uprawnienie do części zysków przedsiębiorstwa lub zysków z działalności operacyjnej, które mogą pochodzić z różnych źródeł (spółka, pożyczka, umowa o pracę)].

30 Zobacz także w szczególności G.G. Munn, F.L. Garcia, J. Charles, C.J. Woelfel, *The Encyclopedia of Banking and Finance*, 10th ed., Chicago, Salem Press, 1993; F. Auckenthaler, *Droit des marchés de capitaux*, Paris, L.G.D.J, 2004, s. 50; J. Antoine i M. Capiau-Huart, *Dictionnaire des marchés financiers*, Bruxelles, De Boeck & Larcier, 2006, s. 361.

31 Oprócz przytoczonych w skardze przez Republikę Austrii tekstów w języku niemieckim, zob. w szczególności, J. Bundgaard i K.J. Dyppel, Profit-Participating Loans in International Tax Law, *Intertax*, No 12, 2010, s. 644. Proszę zauważyć, że wskazani autorzy używają wyrażenie „profit-participating loans" w ogólnym znaczeniu jako obejmujące kilka rodzajów instrumentów finansowych w tym „Gewinnobligationen" i „partiarischen Darlehen". Zobacz także U. Hasbargen i K.M. Johnsen, Financing of German subsidiairies – German and US tax treatment of silent partnerships and profit participating loans, *Intertax*, No 8/9, 1990, s. 377, który stanowi, że „profit-participating loan" „is in all respects identical to a fixed interest loan except that the return is variable, as it is calculated on the basis of the company's profits or gross revenues".

wspólnoty interesów pomiędzy podmiotem, który wniósł środki (cichym wspólnikiem) i podmiotem, który pobiera te środki, zaś właściwa kwalifikacja zależy od całości okoliczności charakteryzujących daną sprawę [32]. Generalnie rzecz ujmując, wprawdzie typowy wspólnik cichy zachowuje zbliżony statut do wierzyciela, niemniej ma on udział w zyskach dłużnika, tudzież w jego zyskach i stratach, a poza tym dzieli z dłużnikiem pewne ryzyko. Z kolei nietypowy wspólnik cichy może dysponować uprawnieniami decyzyjnymi w przedsiębiorstwie dłużnika i co do zasady bierze także udział w ukrytych rezerwach i niezrealizowanych zyskach, co upodabnia go do współprzedsiębiorcy [33].

97. Artykuł 11 ust. 2 umowy niemiecko-austriackiej jedynie wymienia w sposób ogólny cichego wspólnika, bez rozróżnienia na jego rodzaj typowy lub nietypowy. Nie ma jednak wątpliwości, że cichy wspólnik, bez względu na jego rodzaj, ma przynajmniej udział w zysku dłużnika, na co zwraca uwagę Republika Austrii, a Republika Federalna Niemiec tego nie kwestionuje.

98. Wreszcie, badanie wyrażenia „dochody uzyskane z […] wierzytelności powiązanych z udziałem w zysku" z art. 11 ust. 2 umowy niemiecko-austriackiej, biorąc także pod uwagę służące do jego zilustrowania instrumenty finansowe, daje raczej pierwszeństwo tezie, zgodnie z którą udział w zysku przyjmuje postać wynagrodzenia z tytułu środków udostępnianych dłużnikowi, którego wysokość choćby częściowo zależy od kwoty osiąganych przez dłużnika zysków.

99. Taka ścisła wykładnia spornego wyrażenia, która określa także zakres art. 11 ust. 2 umowy niemiecko-austriackiej, wydaje mi się spójna z systematyką art. 11 tej umowy oraz podziałem kompetencji podatkowych ustalonym pomiędzy dwoma państwami członkowskim w odniesieniu do kategorii „odsetki".

100. W istocie, art. 11 ust. 1 umowy niemiecko-austriackiej ustanawia zasadę, zgodnie z którą „odsetki" podlegają opodatkowaniu w państwie siedziby lub miejsca zamieszkania osoby uprawnionej do odsetek, podczas gdy ust. 2 tego artykułu, jedynie na zasadzie odstępstwa („jednak") daje możliwość opodatkowania w państwie źródła „dochodów uzyskanych z […] wierzytelności powiązanych z udziałem w zysku". Taki podział kompetencji podatkowych pomiędzy dwoma państwami członkowskimi w odniesieniu do tej kategorii dochodów różni się pod dwoma względami od podziału kompetencji wynikającego z art. 11 ust. 1 i 2 konwencji modelowej OECD. Po pierwsze, konwencja modelowa OECD przyznaje prawo opodatkowania zarówno w państwie miejsca zamieszkania lub siedziby, jak i w państwie źródła w odniesieniu do kategorii dochodów kwalifikowanych jako „odsetki" w rozumieniu tej konwencji modelowej, podczas gdy art. 11 ust. 2 umowy niemiecko-austriackiej ogranicza prawo państwa źródła do odsetek stanowiących udział w zysku dłużnika. Po drugie, podczas gdy konwencja modelowa OECD ogranicza prawo państwa źródła do opodatkowania nieprzekraczającego 10% kwoty brutto odsetek, w art. 11 ust. 2 umowy niemiecko-austriackiej nie został określony żaden pułap.

101. Szeroka lub rozszerzająca wykładnia wyrażenia „udział w zysku" z art. 11 ust. 2 umowy niemiecko-austriackiej pozwoliłaby państwu źródła pobrać podatek od odsetek wypłaconych na rzecz podatnika posiadającego siedzibę lub miejsce zamieszkania w innym umawiającym się państwie, dla którego to podatku pułap nie został określony w tej umowie, podczas gdy kwota tych odsetek nie zmienia się, nawet częściowo, w zależności od zysku dłużnika. Taka wykładnia umożliwiłaby zatem wkroczenie w kompetencje państwa miejsca zamieszkania lub siedziby osoby uprawnionej do odsetek, do których to kompetencji nawiązuje art. 11 ust. 1 umowy niemiecko-austriackiej. Ponadto w zakresie, w jakim pułap podatku, który może pobrać państwo źródła, nie został określony w art. 11 umowy

32 W kwestii trudności związanych z tymi instytucjami prawnymi w międzynarodowym prawie podatkowym, zobacz w szczególności U. Hasbargen i K.M. Johnsen, Financing of German subsidiairies – German and US tax treatment of silent partnerships and profit participating loans, *Intertax*, No 8/9, 1990; M. Heidemann, i A. Knebel, Double Taxation Treaties: The Autonomous Interpretation Method in German and English Law as demonstrated by the Case of the Silent Partnership, *Intertax*, No 3, 2010, s. 136; J. Schnaffer, *Droit fiscal international*, Windhof, Promoculture-Larcier, 2014, s. 349–352, s. 444; M. Lipp, The German Silent Partnership, *European Taxation*, 2015, s. 325.

33 Zobacz w szczególności J. Schnaffer, *Droit fiscal international*, Windhof, Promoculture-Larcier, 2014, s. 349–352; a także M. Lipp, The German Silent Partnership, *European Taxation*, 2015, s. 327.

niemiecko-austriackiej, pozostając zależnym tylko od prawa krajowego tego państwa, państwo członkowskie siedziby lub miejsca zamieszkania mogłoby nie być w stanie wyeliminować podwójnego opodatkowania w drodze zastosowania metody zaliczenia przewidzianej w art. 23 ust. 2 lit. b) umowy niemiecko-austriackiej.

102. Z tego według mnie wynika, mając na uwadze zwykłe znaczenie, kontekst, w którym zostało użyte wyrażenie „dochody uzyskane z […] wierzytelności powiązanych z udziałem w zysku", oraz cel art. 11 umowy niemiecko-austriackiej, że wskazane wyrażenie powinno podlegać ścisłej wykładni i ograniczać się do sytuacji, w których wypłata z tytułu wierzytelności waha się, przynajmniej częściowo, w zależności od kwoty zysków dłużnika.

103. W sprawie będącej u podstaw tego sporu zostało ustalone, że zgodnie z zasadami emisji, papiery wartościowe T1, T2 i T3 dają prawo do rocznej wypłaty kwoty odsetek o stałym oprocentowaniu, obliczonej na bazie wartości nominalnej tych papierów wartościowych ustalonej w momencie zapisu. Zasady emisji w żadnym razie nie przewidują, aby stopa oprocentowania miałaby być uzupełniona zmienną w postaci części lub ułamka zysków osiąganych przez dłużnika. A zatem bez względu na to, czy zysk dłużnika wyniósł 1 mln EUR czy 10 mln EUR, stopa oprocentowania przysługująca w ramach zapłaty z tytułu przyjętego zobowiązania będzie odpowiadała stawce ustalonej w zasadach emisji i bazowała na wartości nominalnej papierów wartościowych.

104. Co prawda, jak też przyznaje Republika Austrii, stopa oprocentowania może zgodnie z warunkami emisji zostać obniżona do 0%, jeżeli dłużnik poniósł straty.

105. Jednak w przypadku braku strat w trakcie kolejnych lat, wierzyciel uzyskuje prawo do wypłaty zaległości w trakcie tych kolejnych lat, natomiast różnica do wartości nominalnej papierów wartościowych, która nawet częściowo nie zależy od wysokości zysków osiągniętych później przez dłużnika, zostaje uzupełniona w trakcie tych lat. Chodzi tu zatem raczej o klauzulę opóźniającą wypłatę odsetek w przypadku strat, a nie o klauzulę udziału w zysku dłużnika.

106. Co prawda, nie można zaprzeczyć, że biorąc pod uwagę zasady emisji subskrybent papierów wartościowych podejmuje ryzyko, że emitent poniesie straty w jednym lub kilku latach podatkowych. Niemniej jednak takiego braku symetrii w wypłacie z tytułu papierów wartościowych w postaci odsetek, których kwota może ulec zmianie w przypadku strat, ale która nie jest zależna od kwoty dochodów osiągniętych przez dłużnika – nie można uznać za wypłatę, która w całości lub w części przyznaje wierzycielowi część lub ułamek zysków dłużnika. W tych okolicznościach nie mamy do czynienia z „dochodami uzyskanymi z […] wierzytelności powiązanych z udziałem w zysku [dłużnika]" w rozumieniu art. 11 ust. 2 umowy niemiecko-austriackiej.

107. Fakt, który Republika Federalna Niemiec istotnie uwypuklała w swoich uwagach na piśmie, zgodnie z którym Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) doszedł do odmiennego wniosku w wyroku z dnia 26 sierpnia 2010 r.[34], nie zmienia powyższego wniosku. Stosując bowiem art. 273 TFUE, Trybunał nie jest związany oceną dokonaną przez sąd państwa członkowskiego będącego stroną sporu, gdyż zagrażałoby to skuteczności klauzuli arbitrażowej, na mocy którego państwa członkowskie postanowiły powierzyć Trybunałowi rozstrzygnięcie tego sporu. W niniejszej sprawie, mając na względzie, że klauzula ta dotyczy wykładni i stosowania umowy niemiecko-austriackiej, Trybunał ma pełną swobodę przy dokonywaniu wykładni tej umowy zgodnie z zasadami wykładni wynikającymi z konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów.

34 GZ I R 53/09.

108. Biorąc pod uwagę całokształt powyższych rozważań, uważam, że należy uwzględnić żądania Republiki Austrii. Proponuję zatem, aby Trybunał stwierdził, że wykładni wyrażenia z art. 11 ust. 2 umowy austriacko-niemieckiej „dochody uzyskane z praw i wierzytelności powiązanych z udziałem w zysku" należy dokonywać w taki sposób, że wyrażenie to obejmuje dochody, które przyznają wierzycielowi część lub ułamek zysku dłużnika, z wyłączeniem dochodów, które zmieniają się jedynie w zależności od strat ponoszonych przez dłużnika.

VI – W przedmiocie kosztów

109. Zgodnie z art. 137 regulaminu postępowania o kosztach orzeka się w wyroku lub postanowieniu kończącym postępowanie w sprawie. Ponadto zgodnie z art. 138 tego regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę.

110. Według mnie Republika Federalna Niemiec przegrała sprawę, zaś Republika Austrii wnosiła o obciążenie strony przeciwnej kosztami postępowania, a zatem proponuję, żeby Trybunał uwzględnił żądanie Republiki Austrii.

VII – Wnioski

111. Mając na uwadze całość powyższych rozważań, proponuję, aby Trybunał orzekł w sposób następujący:

– wyrażenie „dochody uzyskane z praw lub wierzytelności powiązanych z udziałem w zysku" z art. 11 ust. 2 umowy z dnia 24 sierpnia 2000 r. o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodów i majątku zawartej pomiędzy Republiką Austrii i Republiką Federalną Niemiec należy interpretować w ten sposób, że obejmuje ono dochody, które przyznają wierzycielowi część lub ułamek zysku dłużnika, z wyłączeniem dochodów, których wysokość zmienia się jedynie w przypadku strat poniesionych przez dłużnika.

– Republika Federalna Niemiec zostaje obciążona kosztami postępowania.