Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 20 grudnia 2017 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki bezpośrednie – Swoboda przedsiębiorczości – Dyrektywa 90/435/EWG – Artykuł 1 ust. 2 – Artykuł 5 – Spółka dominująca – Holding – Pobranie podatku u źródła od zysków wypłacanych na rzecz spółki dominującej niebędącej rezydentem – Zwolnienie – Oszustwo podatkowe, unikanie opodatkowania i nadużycie podatkowe – Domniemanie

W sprawach połączonych C-504/16 i C-613/16

mających za przedmiot wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 TFUE, złożone przez Finanzgericht Köln (sąd finansowy w Kolonii, Niemcy) postanowieniami z dni 8 lipca i 31 sierpnia 2016 r., które wpłynęły do Trybunału odpowiednio w dniach 23 września i 28 listopada 2016 r. w postępowaniach

**Deister Holding AG, dawniej Traxx Investments NV** (C-504/16),

**Juhler Holding A/S** (C-613/16)

przeciwko

**Bundeszentralamt für Steuern**

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: C.G. Fernlund (sprawozdawca), prezes izby, J.C. Bonichot i E. Regan, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Campos Sánchez-Bordona,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu Deister Holding AG, dawniej Traxx Investments NV, przez J. Schönfeld oraz C. Süß, Rechtsanwälte,

– w imieniu Juhler Holding A/S, przez A. Stange, Rechtsanwalt,

– w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego oraz R. Kanitza, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: niemiecki.

– w imieniu rządu francuskiego przez D. Colasa, E. de Moustier oraz S. Ghiandoni, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu szwedzkiego przez A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, F. Bergiusa oraz L. Swedenborga, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa oraz M. Wasmeiera, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

## Wyrok

1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 49 TFUE oraz art. 1 ust. 2 i art. 5 dyrektywy Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. 1990, L 225, s. 6), zmienionej dyrektywą Rady 2006/98/WE z dnia 20 listopada 2006 r. (Dz.U. 2006, L 363, s. 129) (zwanej dalej „dyrektywą 90/435”).

2 Wnioski te zostały złożone w ramach sporów, odpowiednio, między Deister Holding AG, uprzednio Traxx Investments NV (zwanej dalej „Traxx”) i Juhler Holding A/S a Bundeszentralamt für Steuern (centralnym urzędem federalnym ds. podatków, Niemcy) w przedmiocie wydanej przez ów urząd odmowy zwolnienia z opodatkowania u źródła dywidend otrzymanych od ich niemieckich spółek zależnych.

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii*

3 Motywy trzeci i piąty dyrektywy 90/435 mają następujące brzmienie:

„istniejące przepisy podatkowe, które regulują stosunki pomiędzy spółkami dominującymi i spółkami zależnymi różnych państw członkowskich, znacznie się między sobą różnią i są, ogólnie rzecz ujmując, mniej korzystne niż te, które są stosowane pomiędzy spółkami dominującymi i zależnymi tego samego państwa członkowskiego; współpraca między spółkami różnych państw członkowskich jest tym samym utrudniona w porównaniu ze współpracą między spółkami z tego samego państwa członkowskiego; niezbędne jest zatem wyeliminowanie tych niedogodności przez wprowadzenie wspólnego systemu opodatkowania, który ułatwiłby konsolidację spółek [na szczeblu wspólnotowym];

[…]

ponadto niezbędne jest, w celu zapewnienia neutralności fiskalnej, aby zyski podzielone [wypłacone] przez spółkę zależną na rzecz spółki dominującej były zwolnione z podatku potrącanego u źródła dochodu […]”.

4 Artykuł 1 owej dyrektywy stanowi:

„1. Każde z państw członkowskich stosuje niniejszą dyrektywę w odniesieniu do:

– podziału [wypłaty] zysków, które spółki [tego] państwa członkowskiego otrzymują od spółek zależnych innego państwa członkowskiego,

– podziału [wypłaty] zysków spółek zależnych danego [tego] państwa członkowskiego do [dokonanej na rzecz] spółek w innych państwach członkowskich.

[…]

2. „Niniejsza dyrektywa nie wyklucza stosowania przepisów krajowych lub postanowień opartych na umowach mających na celu zapobieganie oszustwom i nadużyciom”.

5 Artykuł 2 rzeczonej dyrektywy stanowi:

„Dla celów niniejszej dyrektywy »spółka państwa członkowskiego« oznacza każdą spółkę, która:

a) ma jedną z form prawnych wymienionych w załączniku do niniejszej dyrektywy;

b) zgodnie z prawem podatkowym państwa członkowskiego dla celów podatkowych jest uważana za mającą stałą siedzibę w tym państwie oraz, zgodnie z warunkami umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej z państwem trzecim, nie jest uważana dla celów podatkowych za mającą stałą siedzibę poza Wspólnotą;

c) ponadto podlega jednemu z poniższych podatków bez możliwości wyboru lub zwolnienia:

[…]

– selskabsskat w Danii,

– Körperschaftsteuer w Republice Federalnej Niemiec,

[…]

– vennootschapsbelasting w Niderlandach,

[…]”.

6 Artykuł 3 tej samej dyrektywy stanowi:

„Do celów stosowania niniejszej dyrektywy:

a) »spółka dominująca« to każda spółka w państwie członkowskim, która spełnia warunki wymienione w art. 2 i posiada co najmniej 20% udziału w kapitale spółki w innym państwie członkowskim spełniającej te same warunki;

na tych samych warunkach, za spółkę dominującą uchodzi również spółka państwa członkowskiego, która posiada co najmniej 20% udziału w kapitale spółki tego samego państwa członkowskiego, który w całości bądź częściowo utrzymywany jest w stałym zakładzie tej poprzednio wymienionej spółki usytuowanej w innym państwie członkowskim;

od 1 stycznia 2007 r. minimalny udział wynosić będzie 15%;

od 1 stycznia 2009 r. minimalny udział wynosić będzie 10%;

b) »spółka zależna«; oznacza taką spółkę, której kapitał obejmuje udział, o którym mowa w lit. a).

2. W drodze odstępstwa od przepisów ust. 1 państwa członkowskie mogą wybrać jedno z następujących rozwiązań:

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

– niestosowania niniejszej dyrektywy w odniesieniu do spółek państwa członkowskiego, które nie utrzymują nieprzerwanie przez okres co najmniej dwóch lat udziałów kwalifikujących je jako spółki dominujące, lub do tych swoich spółek, w których spółka z innego państwa członkowskiego nie utrzymuje takich udziałów nieprzerwanie przez okres co najmniej dwóch lat".

7 Zgodnie z art. 5 ust. 1 dyrektywy 90/435:

„Zyski, które spółka zależna wypłaca swojej spółce dominującej, są zwolnione z podatku potrącanego [pobieranego] u źródła dochodu".

8 Załącznik do owej dyrektywy zatytułowany „wykaz spółek wymienionych w art. 2 ust. 1 pkt a)" wskazuje:

„a) spółki utworzone na mocy rozporządzenia Rady (WE) nr 2157/2001 z dnia 8 października 2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej (SE) [Dz.U. 2001, L 294, s. 1] i dyrektywy Rady 2001/86/WE z dnia 8 października 2001 r. uzupełniającej statut spółki europejskiej w odniesieniu do zaangażowania pracowników [Dz.U. 2001, L 294, s. 22] i spółdzielnie europejskie utworzone na mocy rozporządzenia Rady (WE) nr 1435/2003 z dnia 22 lipca 2003 r. w sprawie statutu spółdzielni europejskiej (SCE) [Dz.U. 2003, L 207, s. 1] oraz dyrektywy Rady 2003/72/WE z dnia 22 lipca 2003 r. uzupełniającej statut spółdzielni europejskiej w odniesieniu do zaangażowania pracowników [Dz.U. 2003, L 207, s. 25];

[…]

e) spółki utworzone według prawa duńskiego, określane jako »aktieselskab« i »anpartsselskab«. Inne spółki podlegające opodatkowaniu zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych, w takim zakresie, w jakim ich dochód podlegający opodatkowaniu jest obliczany i opodatkowany zgodnie z ogólnymi przepisami podatkowymi mającymi zastosowanie do »aktieselskaber«;

f) spółki utworzone według prawa niemieckiego, określane jako »Aktiengesellschaft«, »Kommanditgesellschaft auf Aktien«, »Gesellschaft mit beschränkter Haftung«, »Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit«, »Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft«, »Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts«, i inne spółki utworzone zgodnie z przepisami prawa niemieckiego podlegające opodatkowaniu niemieckim podatkiem dochodowym od osób prawnych;

[…]

s) spółki utworzone według prawa holenderskiego określane jako »naamloze vennnootschap«, »besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid«, »Open commanditaire vennootschap«, »Coöperatie«, »onderlinge waarborgmaatschappij«, »Fonds voor gemene rekening«, »vereniging op coöperatieve grondslag«, »vereniging welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of kredietinstelling optreedt« i inne spółki utworzone zgodnie z przepisami prawa holenderskiego podlegające opodatkowaniu holenderskim podatkiem dochodowym od osób prawnych;

[…]”.

***Prawo niemieckie***

9 Einkommensteuergesetz (ustawa o podatku dochodowym) w wersji mającej zastosowanie w czasie wystąpienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwana dalej „EStG”) stanowi w § 36:

„(1) Podatek dochodowy jest wymagalny z upływem okresu opodatkowania.

(2) Na poczet podatku dochodowego zalicza się:

1. zaliczki uiszczone tytułem podatku dochodowego w okresie opodatkowania (art. 37);

2. Podatek dochodowy pobrany u źródła, w zakresie w jakim obejmuje on dochody uwzględniane przy określaniu podatku lub dochody, które zgodnie z § 3 pkt 40 niniejszej ustawy lub § 8b ust. 1 i 6 akapit drugi Körperschaftssteuergesetz [ustawa o podatku od osób prawnych] nie zostały uwzględnione przy obliczaniu podatku i nie zażądano lub nie dokonano zwrotu. Podatek dochodowy pobrany u źródła nie podlega zaliczeniu, jeżeli nie okazano zaświadczenia, o którym mowa w § 45a ust. 2 i 3. W przypadkach wskazanych w § 8b ust. 6 akapit drugi ustawy o podatku od osób prawnych dla dokonania zaliczenia wystarczające jest przedstawienie zaświadczenia wskazanego w § 45a ust. 2 lub 3 wydanego wierzycielowi dochodów kapitałowych.

(3) Kwoty podatku wskazane w ust. 2 akapit drugi pkt 2 są zaokrąglane do jednego euro. W zakresie dotyczącym podatku pobieranego u źródła zaokrąglana jest łączna kwota jednego poboru.

(4) Jeżeli po rozliczeniu wyniknie niedopłata ze strony podatnika, podatnik (dłużnik podatkowy) jest zobowiązany uiścić ją natychmiast, o ile niedopłata jest związana z zaliczką na poczet wymagalnego już podatku dochodowego, której dotychczas nie uiścił; w pozostałych przypadkach jest on zobowiązany uiścić ją w terminie jednego miesiąca po wydaniu decyzji podatkowej (zapłata końcowa). Jeżeli po rozliczeniu wyniknie nadpłata na rzecz podatnika, jest ona mu wypłacana po powiadomieniu o decyzji podatkowej. […]”.

10 Paragraf 43 ust. 1 akapit pierwszy pkt 1 EStG stanowi:

„Podatek dochodowy pobiera się poprzez pobór u źródła od dochodów kapitałowych (podatek od dochodów kapitałowych) w odniesieniu do krajowych dochodów kapitałowych oraz, w wypadkach określonych w pkt 6, 7 lit. a) i w pkt 8–12, jak również w zdaniu drugim, od następujących kapitałów wpływających:

1. dochodów kapitałowych w rozumieniu § 20 ust. 1 pkt 1 i 2; Punkt ten ma zastosowanie mutatis mutandis do dochodów kapitałowych w rozumieniu § 20 ust. 2 zdanie pierwsze pkt 2 lit. a) i pkt 2 zdanie drugie;

[…]”.

11 Zgodnie z § 43b ust. 1 EStG na żądanie podatnika podatek nie jest pobierany od dochodów kapitałowych w rozumieniu § 20 ust. 1 pkt 1 EStG uzyskiwanych przez spółkę dominującą nieposiadającą siedziby, ani zarządu na terytorium kraju w drodze wypłaty dywidend przez jej spółkę zależną.

12 Zgodnie z § 43b ust. 2 akapit pierwszy EStG za „spółkę dominująca" w rozumieniu ust. 1 § 43b należy *rozumieć* spółkę, która spełnia przesłanki wskazane w załączniku 2 niniejszej ustawy, i która zgodnie z art. 3 ust. 1 lit. a) dyrektywy [90/435] zmienionej dyrektywą [2006/98] w chwili powstania podatku od dochodów kapitałowych zgodnie z § 44 ust. 1 akapit drugi EStG może wykazać, że posiada w kapitale spółki zależnej udział bezpośredni wynoszący przynajmniej 15%.

13 Paragraf 43b ust. 2 akapit czwarty EStG przewiduje, że należy ponadto wykazać, że udział był nieprzerwanie zachowany w czasie dwunastu miesięcy.

14 Paragraf 50d ust. 3 EStG stanowi:

„Spółka zagraniczna nie ma prawa do całkowitego lub częściowego odliczenia na podstawie ust. 1 lub 2, gdy udziały w tej spółce posiadają osoby, którym zwrot lub zwolnienie nie przysługiwałyby, gdyby uzyskały one bezpośrednio dochody, oraz

(1) brak jest gospodarczych lub innych znaczących powodów dla włączenia spółki niebędącej rezydentem lub

(2) spółka dominująca niebędąca rezydentem uzyskuje z własnej działalności gospodarczej nie więcej niż 10% całkowitego przychodu brutto w danym roku gospodarczym (co między innymi nie ma miejsca, gdy spółka zagraniczna uzyskuje przychody brutto z zarządzania aktywami) lub

(3) spółka dominująca niebędąca rezydentem nie uczestniczy w obrocie gospodarczym przy wykorzystaniu zakładu urządzonego odpowiednio do jej przedmiotu działalności.

Decydująca jest wyłącznie sytuacja spółki zagranicznej; nie są brane pod uwagę cechy organizacyjne, gospodarcze lub inne istotne cechy przedsiębiorstw mających związki ze spółką zagraniczną [art. 1 ust. 2 Außensteuergesetz ([ustawy w sprawie związków podatkowych z zagranicą)]. Brak jest własnej działalności gospodarczej, gdy spółka niebędąca rezydentem uzyskuje dochody brutto z zarządzania aktywami lub przenosi swą główną działalność na osoby trzecie. […]".

15 Paragraf 42 Abgabenordnung (kodeksu podatkowego) stanowi:

„(1) Ustawa podatkowa nie może być obchodzona poprzez nadużycie swobody kształtowania stosunków prawnych. Jeżeli spełnione są warunki określone przez przepis podatkowy mający na celu zwalczanie unikania opodatkowania, skutki prawne są określane przez ów przepis. W pozostałych przypadkach nadużycia w rozumieniu ust. 2 podatek jest należny na tych samych warunkach, co reżim właściwy dla ukształtowania stosunku prawnego odpowiadającego czynnościom gospodarczym.

(2) Nadużycie ma miejsce, gdy wybrano niewłaściwe ukształtowanie stosunków prawnych, w ramach którego podatnik lub osoba trzecia uzyskują korzyść podatkową nieprzewidzianą w ustawie w porównaniu do skutków właściwego ukształtowania stosunków prawnych. Nie ma to zastosowania wówczas, gdy podatnik wykaże istnienie istotnych w kontekście całej sytuacji względów niepodatkowych uzasadniających wybór ukształtowania stosunków prawnych".

## Postępowania główne i pytania prejudycjalne

16 Z postanowienia odsyłającego w sprawie C-504/16 wynika, że Deister Holding jest ogólnym następcą prawnym spółki Traxx, która miała swą siedzibę w Niderlandach. Działalność ostatniej z wskazanych spółek polegała zasadniczo na posiadaniu udziałów w wielu spółkach z siedzibą w różnych państwach członkowskich i na zapewnianiu ich finansowania między innymi poprzez udzielanie kredytów spółkom grupy.

17 Od roku 2005 Traxx posiadała udział w wysokości 26,5% w Deister electronik GmbH, spółce prawa niemieckiego. Od marca 2007 r. Traxx posiadała lokal wynajęty w Niderlandach i zatrudniała tam dwóch pracowników w latach 2007 i 2008. Jedyny akcjonariusz spółki Traxx, p. Stobbe, miał miejsce zamieszkania w Niemczech.

18 W dniu 19 listopada 2007 r. Deister electronik wypłaciła dywidendę na rzecz spółki Traxx, zatrzymując kwoty podatku od dochodów kapitałowych oraz dodatku solidarnościowego, które uiściła na rzecz organów podatkowych. W dniu 16 maja 2008 r. Traxx zażądała, aby owa wypłata dywidendy została zwolniona z wskazanych powyżej podatku i dodatku.

19 Wskazane organy wydały decyzję odmowną w sprawie owego wniosku oraz oddaliły odwołanie wniesione na ową decyzję, w związku z czym spółka Deister Holding działając jako następca prawny spółki Traxx wniosła skargę na owe decyzje do Finanzgericht Köln (sądu finansowego w Kolonii, Niemcy) powołując niezgodność rozpatrywanych przepisów ze swobodą przedsiębiorczości i dyrektywą 90/435.

20 Z postanowienia odsyłającego w sprawie C-613/16 wynika, że Juhler Holding jest spółką holdingową z siedzibą w Danii. Jej kapitał jest w 100% w posiadaniu Juhler Services Limited, spółki prawa cypryjskiego. Jedyny akcjonariusz owej spółki jest osobą fizyczną z siedzibą w Singapurze.

21 Juhler Holding z siedzibą w Danii posiada udziały w ponad 25 spółkach zależnych, z których niektóre mają również siedzibę w tym państwie członkowskim. Grupa, o której mowa świadczy usługi zapewniania personelu w zakresie jednej trzeciej zakresu swej działalności w owym państwie członkowskim. Od roku 2003 Juhler Holding posiada 100% kapitału w temp-team Personal GmbH będącej spółką z siedzibą w Niemczech.

22 Z owego postanowienia odsyłającego wynika również, że Juhler Holding posiada również majątek w postaci nieruchomości oraz sprawuje kontrolę finansową w grupie mającą na celu zoptymalizowanie kosztów odsetek grupy. Ponadto sprawuje nadzór i kontrolę nad wynikami poszczególnych spółek zależnych. Posiada linię telefoniczną i adres elektroniczny. Na stronie internetowej grupy widnieje ona pośród kontaktów. Nie posiada ona natomiast własnych lokali. W razie potrzeby korzysta z pomieszczeń, urządzeń i personelu innych spółek grupy. Wreszcie, członek zarządu skarżącej działa również jako członek zarządu w różnych spółkach grupy.

23 W roku 2011 Juhler Holding uzyskała dywidendy od temp-team Personal. Od owych dywidend został pobrany podatek u źródła oraz dodatek solidarnościowy, w związku z czym Juhler Holding zażądała zwrotu tych kwot. Organy podatkowe wydały decyzję odmowną w sprawie owego żądania oraz oddaliły odwołanie wniesione na ową decyzję, w związku z czym spółka Juhler Holding wniosła skargę na owe decyzje do Finanzgericht Köln (sądu finansowego w Kolonii, Niemcy) powołując niezgodność rozpatrywanych przepisów ze swobodą przedsiębiorczości i dyrektywą 90/435.

24 W zakresie dotyczącym przepisów mających zastosowanie w obydwu sprawach w postępowaniach głównych sąd odsyłający wskazuje po pierwsze, że wbrew stanowisku organów podatkowych zastosowanie ma § 50d ust. 3 EStG w wersji wynikającej z Jahressteuergesetz 2007 r. (ustawy podatkowej na rok 2007) z dnia 13 grudnia 2006 r. (BGBl. 2006 I, s. 2878). Ponadto, w przypadku niezgodności owego artykułu z prawem Unii, niezależnie od art. 42 kodeksu podatkowego dotyczącego zwalczania nadużyć w sytuacjach wewnątrzkrajowych, należałoby dokonać zwrotu podatku pobranego w niniejszej sprawie u źródła.

25 Ów sąd wskazał po drugie, że zgodnie z prawem krajowym dywidendy wypłacone przez niemiecką spółkę zależną na rzecz jej spółki dominującej niebędącej rezydentem są na żądanie podatnika zwolnione z podatku dochodowego albo podlegają poborowi podatku u źródła, który może zostać zwrócony na żądanie podatnika.

26 Jednakże, zgodnie z § 50d ust. 3 EStG prawo do zwolnienia lub zwrotu jest wykluczone, gdy z jednej strony akcjonariusze spółki dominującej niebędącej rezydentem nie mają prawa do zwolnienia lub zwrotu, uzyskują owe dywidendy bezpośrednio i, z drugiej strony, spełniona jest jedna z następujących przesłanek: gdy brak jest gospodarczych lub innych znaczących powodów dla włączenia spółki dominującej niebędącej rezydentem, gdy spółka dominująca niebędąca rezydentem uzyskuje z własnej działalności gospodarczej nie więcej niż 10% całkowitego przychodu brutto w danym roku gospodarczym (co między innymi nie ma miejsca, gdy spółka zagraniczna uzyskuje przychody z zarządzania aktywami) lub gdy spółka dominująca niebędąca rezydentem nie uczestniczy w obrocie gospodarczym przy wykorzystaniu zakładu urządzonego odpowiednio do jej przedmiotu działalności.

27 Sąd ów wskazał, że dla celów dokonania oceny, czy spółka dominująca niebędąca rezydentem wykonuje własną działalność gospodarczą, owe przepisy biorą pod uwagę jedynie sytuację spółki dominującej niebędącej rezydentem. Nie są brane pod uwagę cechy organizacyjne, gospodarcze lub inne istotne cechy przedsiębiorstw mających związki z ową spółką. Nie są również brane pod uwagę struktura i strategia grupy, do której należy tego rodzaju spółka. W konsekwencji, w zakresie zastosowania § 50d ust. 3 EStG mieszczą się sytuacje, w których wewnątrz grupy udziały zostały trwale wydzielone w spółce dominującej niebędącej rezydentem, i w których odpowiada to rzeczywistej strategii danej grupy.

28 Natomiast w przypadku spółki dominującej holdingowej będącej rezydentem o niewielkiej działalności istnienie trwałego włączenia jest wystarczające, by udzielić jej zaliczenia lub zwrotu podatku.

29 Ponadto, poza pasywnym zarządzaniem aktywami, również czynne zarządzanie spółki działającej w zakresie leasingu, najmu, inwestycji i finansów lub spółki holdingowej nie jest w przypadku spółki dominującej niebędącej rezydentem uznawane za własną działalność gospodarczą w rozumieniu § 50d ust. 3 EStG.

30 Ponadto, w celu odmowy zwolnienia lub zwrotu podatku wedle sądu odsyłającego wystarczy, aby spółka dominująca spełniła jedną z przesłanek określonych w § 50d ust. 3 EStG. W tym przypadku ustawodawca niemiecki przyjął domniemanie niewzruszalne, że chodzi o strukturę stanowiącą nadużycie.

31 Dla owego sądu powstało pytanie w przedmiocie zgodności przepisów krajowych ze swobodami przepływu i z dyrektywą 90/435. W tym kontekście uważa on, że obydwie sprawy w postępowaniach głównych dotyczą swobody przedsiębiorczości mając na uwadze, że spółki dominujące, o których mowa posiadają udział zapewniający im pewien wpływ na decyzje ich niemieckiej spółki zależnej.

32 Ów sąd jest zdania, że § 50d ust. 3 EStG stanowi przeszkodę dla swobody przedsiębiorczości i ma wątpliwość, czy ogólny interes związany ze zwalczaniem unikania opodatkowania może uzasadnić tę przeszkodę, jako że z jednej strony artykułem tym objęta jest spółka niebędąca rezydentem, u podstaw której brak jest czysto sztucznej struktury pozbawionej wszelkich realiów gospodarczych, a z drugiej strony ów artykuł ustanawia niewzruszalne domniemanie nadużycia lub oszustwa.

33 W zakresie dotyczącym dyrektywy 90/435 sąd odsyłający podkreśla, że istnieje rozbieżność między różnymi wersjami językowymi jej art. 1 ust. 2 w związku z tym, że brzmienie tego artykułu w wersji niemieckiej – przeciwnie, niż w przypadku innych wersji językowych, takich jak wersje hiszpańska, angielska, francuska lub włoska – nie zawiera słowa „konieczne”. Ów sąd uważa, że pomimo owej rozbieżności pojęcie nadużycia w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435 powinno być w każdym razie interpretowane w świetle prawa pierwotnego Unii.

34 W tych okolicznościach Finanzgericht Köln (sądu finansowy w Kolonii) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi, zasadniczo identycznymi w obydwu sprawach, pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 49 w związku z art. 54 TFUE stoi na przeszkodzie krajowemu przepisowi podatkowemu takiemu jak przepis będący przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, który odmawia spółce dominującej niebędącej rezydentem, której jedyny udziałowiec ma miejsce zamieszkania na terytorium kraju [sprawa C-504/16] (spółce dominującej niebędącej rezydentem, która w ramach grupy prowadzącej działalność w kraju jej siedziby jest na stałe wyodrębniona jako spółka holdingowa [sprawa C-613/16]), zwolnienia z podatku od dochodów kapitałowych z tytułu wypłaconych jej dywidend, o ile udziały w tej spółce posiadają osoby, którym zwrot lub zwolnienie nie przysługiwałyby, gdyby uzyskały one bezpośrednio dochody oraz

– brak jest gospodarczych lub innych znaczących powodów uzasadniających włączenie spółki niebędącej rezydentem lub

– spółka dominująca niebędąca rezydentem uzyskuje z własnej działalności gospodarczej nie więcej niż 10% całkowitego przychodu brutto w danym roku gospodarczym (co między innymi nie ma miejsca, gdy spółka uzyskuje przychody z zarządzania aktywami) lub

– – spółka dominująca niebędąca rezydentem nie uczestniczy w ogólnym obrocie gospodarczym przy wykorzystaniu zakładu urządzonego odpowiednio do jej przedmiotu działalności, podczas gdy spółkom dominującym będącym rezydentami zostaje przyznane zwolnienie bez względu na wymienione wyżej warunki?

2) Czy art. 5 ust. 1 w związku z art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435/EWG stoi na przeszkodzie krajowemu przepisowi podatkowemu takiemu jak przepis będący przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, który odmawia spółce dominującej niebędącej rezydentem, której jedyny udziałowiec ma miejsce zamieszkania na terytorium kraju [sprawa C-504/16] (spółce dominującej niebędącej rezydentem, która w ramach grupy prowadzącej działalność w kraju jej siedziby jest na stałe wyodrębniona jako spółka holdingowa [sprawa C-613/16]), zwolnienia z podatku od dochodów kapitałowych z tytułu wypłaconych jej dywidend, o ile udziały w tej spółce posiadają osoby, którym zwrot lub zwolnienie nie przysługiwałyby, gdyby uzyskały one bezpośrednio dochody oraz

– brak jest gospodarczych lub innych znaczących powodów uzasadniających włączenie spółki niebędącej rezydentem lub

– spółka dominująca niebędąca rezydentem uzyskuje z własnej działalności gospodarczej nie więcej niż 10% całkowitego przychodu brutto w danym roku gospodarczym (co między innymi nie ma miejsca, gdy spółka uzyskuje przychody z zarządzania aktywami) lub

– spółka dominująca niebędąca rezydentem nie uczestniczy w ogólnym obrocie gospodarczym przy wykorzystaniu zakładu urządzonego odpowiednio do jej przedmiotu działalności,

podczas gdy spółkom dominującym będącym rezydentami zostaje przyznane zwolnienie bez względu na wymienione wyżej warunki?”.

35 Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 6 kwietnia 2017 r. sprawy C-504/16 i C-613/16 zostały połączone do celów procedury ustnej i wydania wyroku.

## W przedmiocie pytań prejudycjalnych

### *W przedmiocie dopuszczalności*

36 Rząd niemiecki podniósł, że pytania zadane w obydwu sprawach, w zakresie dotyczącym całego § 50d ust. 3 EStG wykraczają poza to, co konieczne dla celów rozstrzygnięcia sporów zawisłych przed sądem odsyłającym.

37 W zakresie dotyczącym sprawy C-504/16 rząd ów uważa, że należy udzielić odpowiedzi jedynie na pytanie, czy swoboda przedsiębiorczości i art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435 w związku z art. 5 ust. 1 tej dyrektywy stoją na przeszkodzie „krajowemu przepisowi podatkowemu, który odmawia spółce dominującej niebędącej rezydentem, której jedyny udziałowiec ma miejsce zamieszkania na terytorium kraju zwolnienia z podatku od dochodów kapitałowych z tytułu wypłaconych jej dywidend, z tego względu, że spółka dominująca niebędąca rezydentem nie prowadzi własnej działalności gospodarczej wykraczającej poza zwykłe posiadanie udziałów, oraz że ponadto brak jest gospodarczych lub innych znaczących powodów uzasadniających włączenie podmiotu między udziałowcem krajowym a krajową spółką zależną, a nie odmawia tego spółce dominującej będącej rezydentem”.

38 W zakresie dotyczącym sprawy C-613/16 zdaniem owego rządu należy udzielić odpowiedzi jedynie na pytanie, czy swoboda przedsiębiorczości i art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435 w związku z art. 5 ust. 1 tej dyrektywy stoją na przeszkodzie „krajowemu przepisowi podatkowemu, który odmawia zwolnienia z podatku od dochodów kapitałowych z tytułu wypłaconych jej dywidend spółce dominującej niebędącej rezydentem, która w ramach grupy prowadzącej działalność w kraju jej siedziby jest na stałe wyodrębniona jako spółka holdingowa, odmiennie, niż w przypadku spółek dominujących będących rezydentami, z tego względu, że owa spółka dominująca niebędąca rezydentem nie prowadzi własnej działalności gospodarczej wykraczającej poza zwykłe posiadanie udziałów i ponadto nie dysponuje ani lokalem, ani personelem”.

39 Należy zauważyć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem procedura przewidziana w art. 267 TFUE jest instrumentem współpracy między Trybunałem i sądami krajowymi, dzięki któremu Trybunał dostarcza sądom krajowym elementów wykładni prawa Unii, które są im niezbędne dla rozstrzygnięcia przedstawionych przed nimi sporów (wyrok z dnia 8 grudnia 2016 r., Eurosaneamientos i in., C-532/15 i C-538/15, EU:C:2016:932, pkt 26 oraz przytoczone tam orzecznictwo).

40 W ramach tej współpracy jedynie do sądu krajowego, który rozstrzyga spór i musi przyjąć odpowiedzialność za mające zapaść orzeczenie sądowe, należy ocena – w świetle szczególnych okoliczności sprawy – zarówno konieczności uzyskania orzeczenia w trybie prejudycjalnym dla wydania wyroku, jak i znaczenia przedstawionych Trybunałowi pytań. W konsekwencji jeśli przedstawione pytania dotyczą wykładni prawa Unii, Trybunał jest co do zasady zobowiązany wydać orzeczenie (wyrok z dnia 8 grudnia 2016 r., Eurosaneamientos i in., C-532/15 i C-538/15, EU:C:2016:932, pkt 27 oraz przytoczone tam orzecznictwo).

41 Wynika z tego, że pytania dotyczące wykładni prawa Unii przedstawione przez sąd krajowy w ramach stanu faktycznego i prawnego, za którego ustalenie jest on odpowiedzialny i którego prawidłowość nie podlega ocenie Trybunału, korzystają z domniemania, że mają znaczenie dla sprawy. Odmowa wydania przez Trybunał orzeczenia w przedmiocie złożonego przez sąd krajowy wniosku jest możliwa tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykładnia prawa Unii, o którą wniesiono, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem postępowania głównego, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezbędnymi do udzielenia użytecznej odpowiedzi na postawione mu pytania. (wyrok z dnia 8 grudnia 2016 r., Eurosaneamientos i in., C-532/15 i C-538/15, EU:C:2016:932, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 Należy w tym względzie stwierdzić, że w obydwu sprawach w postępowaniu głównym sąd krajowy szczegółowo wyjaśnił względy, dla których uznał on, że udzielenie odpowiedzi na pytanie o zgodność całości przepisów § 50d ust. 3 EStG jest konieczne, by mógł on orzec w przedmiocie zawisłego przed nim, rozpatrywanego sporu. W związku z tym zadane pytania nie są bez znaczenia dla rozstrzygnięcia sporu.

43 W tych okolicznościach należy udzielić odpowiedzi na pytania przedstawione przez Finanzgericht Köln (sąd finansowy w Kolonii).

***Istota sprawy***

44 Poprzez swe pytania, które należy rozpatrzyć łącznie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435 w związku z art. 5 ust. 1 tej dyrektywy z jednej strony oraz art. 49 TFUE z drugiej strony należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom podatkowym państwa członkowskiego, tego rodzaju, co przepisy rozpatrywane w postępowaniu głównym, zgodnie z którymi, wówczas gdy udziały w spółce dominującej niebędącej rezydentem posiadają osoby, którym zwrot lub zwolnienie z poboru podatku u źródła nie przysługiwałyby, gdyby uzyskały one bezpośrednio dywidendy od spółki zależnej będącej rezydentem, odmawia się zwolnienia z podatku od dochodów kapitałowych z tytułu wypłaconych dywidend tej spółce dominującej, w przypadku, w którym spełniona jest jedna z przesłanek ustanowionych w tych przepisach.

*W przedmiocie stosowania postanowień traktatu FUE*

45 Ponieważ zadane pytania dotyczą zarówno przepisów dyrektywy 90/435, jak i postanowień traktatu FUE, a zgodnie z utrwalonym orzecznictwem wszystkie środki krajowe w ramach dziedziny będącej przedmiotem wyczerpującej harmonizacji na szczeblu Unii Europejskiej powinny być oceniane w świetle tych przepisów harmonizujących, a nie postanowień prawa pierwotnego, należy wskazać, że Trybunał stwierdził, że art. 1 ust. 2 owej dyrektywy 90/435 nie dokonuje takiej harmonizacji (zob. podobnie wyrok z dnia 7 września 2017 r., Eqiom i Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, pkt 15–17).

46 Z powyższego wynika, że przepisy, takie jak będące przedmiotem postępowania głównego, mogą być oceniane w świetle nie tylko przepisów tej dyrektywy, ale także właściwych postanowień prawa pierwotnego.

*W przedmiocie art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435 w związku z art. 5 owej dyrektywy*

47 Tytułem wstępu należy uściślić, iż nie kwestionowano z jednej strony, że spółki w obydwu postępowaniach głównych podlegają dyrektywie 90/435, a z drugiej strony, że dywidendy wypłacone przez Deister electronik na rzecz Traxx oraz przez temp-team Personal na rzecz Juhler Holding wchodzą w zakres stosowania art. 5 ust. 1 tej dyrektywy.

48 Dyrektywa 90/435 – jak wynika w szczególności z jej motywu trzeciego – poprzez wprowadzenie wspólnego systemu podatkowego ma na celu wyeliminowanie wszelkich niedogodności we współpracy między spółkami różnych państw członkowskich w porównaniu ze współpracą między spółkami z tego samego państwa członkowskiego, a także ułatwienie w ten sposób konsolidacji spółek na szczeblu Unii. Dyrektywa ta służy w ten sposób zapewnieniu neutralności w aspekcie podatkowym wypłaty zysków przez spółkę z siedzibą w jednym państwie członkowskim na rzecz jej spółki dominującej z siedzibą w innym państwie członkowskim (wyrok z dnia 8 marca 2017 r., Wereldhave Belgium i in., C-448/15, EU:C:2017:180, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

49 W tym celu motyw piąty rzeczonej dyrektywy stanowi, że niezbędne jest, w celu zapewnienia neutralności podatkowej, aby zyski wypłacone przez spółkę zależną na rzecz spółki dominującej były zwolnione z podatku pobieranego u źródła dochodu.

50 Na tej podstawie, w celu unikania podwójnego opodatkowania, art. 5 ust. 1 tejże dyrektywy ustanawia zasadę zakazu poboru podatku u źródła od zysków wypłaconych przez spółkę zależną z siedzibą w jednym państwie członkowskim na rzecz spółki dominującej z siedzibą w innym państwie członkowskim(wyrok z dnia 7 września 2017 r., Eqiom i Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

51 Zakazując państwom członkowskim poboru podatku u źródła od zysków wypłaconych przez spółkę zależną będącą rezydentem na rzecz spółki dominującej niebędącej rezydentem, ów artykuł dyrektywy 90/435 ogranicza kompetencje państw członkowskich w odniesieniu do opodatkowania zysków wypłacanych przez spółki mające siedzibę na ich terytorium na rzecz spółek mających siedzibę w innym państwie członkowskim (wyrok z dnia 7 września 2017 r., Eqiom i Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

52 W związku z tym, mając na uwadze, że dyrektywa 90/435 ma na celu złagodzenie reżimu podatkowego współpracy transgranicznej wewnątrz Unii, państwa członkowskie nie mogą jednostronnie wprowadzać restrykcyjnych środków, uzależniając w ten sposób prawo do zwolnienia z poboru podatku u źródła przewidziane w tymże art. 5 ust. 1 od spełnienia różnych przesłanek (zob. podobnie wyroki: z dni 17 października 1996 r., Denkavit i in., C-283/94, C-291/94 i C-292/94, EU:C:1996:387, pkt 26; a także z dnia 7 września 2017 r., Eqiom i Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

53 Jednakże, art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435 dając państwom członkowskim możliwość zastosowania przepisów krajowych lub opartych na umowie w celu zapobiegania oszustwom lub nadużyciom ustanawia odstępstwo od zasad podatkowych przewidzianych w tej dyrektywie.

54 Co się tyczy art. 1 ust. 2 należy stwierdzić, że sąd odsyłający wskazał wystąpienie rozbieżności pomiędzy jego różnymi wersjami językowymi, ponieważ wersja niemiecka owego art. 1 ust. 2, w odróżnieniu od między innymi wersji hiszpańskiej, angielskiej, francuskiej lub włoskiej, nie używa słowa „konieczne”.

55 W tym względzie należy stwierdzić, że dla celów wykładni art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435 nie ma istotnego znaczenia, że słowo „konieczne” nie zostało zawarte w sposób wyraźny w jej wersji niemieckiej. W każdym razie państwa członkowskie mogą bowiem wykonać możliwość udzieloną im w tym artykule jedynie z poszanowaniem ogólnych zasad prawa Unii i w szczególności zasady proporcjonalności (zob. w szczególności wyrok z dnia 17 lipca 1997 r., Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, pkt 38, 43).

56 Poszanowanie tej zasady wymaga, by środki przewidziane przez państwa członkowskie zmierzające do zapobiegania oszustwom i nadużyciom były właściwe do osiągnięcia owego celu i nie wykraczały poza to, co konieczne do jego osiągnięcia (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 listopada 1987 r., Maizena i in., 137/85, EU:C:1987:493, pkt 15; z dnia 30 czerwca 2011 r., Meilicke i in., C-262/09, EU:C:2011:438, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

57 Z powyższego wynika, że pomimo istnienia wskazanej rozbieżności językowej możliwość udzielona państwom członkowskim zgodnie z art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435 może obejmować jedynie przepisy krajowe lub umowne konieczne w tym celu.

58 Wykładnię tę potwierdza również cel owej dyrektywy, która jak wynika z pkt 48 i 52 niniejszego wyroku zmierza, poprzez złagodzenie reżimu podatkowego współpracy transgranicznej wewnątrz Unii, do ułatwienia konsolidacji spółek na szczeblu Unii.

59 Co się tyczy środków zmierzających do zapobiegania oszustwom i nadużyciom w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435 należy wskazać, że w związku z tym, że przepis ten przewiduje odstępstwo od ogólnej reguły ustanowionej w tej dyrektywie, a mianowicie korzystanie ze wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie do spółek dominujących i zależnych objętych zakresem tej dyrektywy, przepis ów należy interpretować w sposób zawężający (zob. podobnie wyroki: z dnia 24 czerwca 2010 r., P. Ferrero e C. i General Beverage Europe, C-338/08 i C-339/08, EU:C:2010:364, pkt 45; a także z dnia 8 marca 2017 r., Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo).

60 Trybunał stwierdził, że aby uznać przepisy krajowe za mające na celu zapobieganie oszustwom podatkowym oraz nadużyciom, szczegółowym celem tych przepisów powinno być ustanowienie przeszkody dla zachowań polegających na tworzeniu, w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych, struktur całkowicie sztucznych, w celu nienależnego skorzystania z ulgi podatkowej (wyrok z dnia 7 września 2017 r., Eqiom i Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

61 Ogólne domniemanie oszustw i nadużyć nie może uzasadniać ani środka podatkowego naruszającego cele dyrektywy, ani środka podatkowego naruszającego wykonywanie swobody podstawowej gwarantowanej traktatem (wyrok z dnia 7 września 2017 r., Eqiom i Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

62 Aby zbadać, czy dana transakcja ma na celu oszustwo i nadużycia, właściwe władze krajowe nie mogą ograniczyć się do stosowania wyłącznie wcześniej określonych kryteriów ogólnych, lecz muszą każdorazowo dokonać całościowej oceny danej transakcji. Ustanowienie środka podatkowego o zakresie ogólnym, który by automatycznie wykluczał niektóre kategorie podatników z możliwości uzyskania korzyści podatkowych, bez zobowiązania organów podatkowych do przedstawienia przynajmniej wskazówki na dowód lub poszlakę oszustwa lub nadużycia, wykraczałoby poza to, co jest niezbędne do zapobiegania oszustwom i nadużyciom (wyrok z dnia 7 września 2017 r., Eqiom i Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

63 Co się tyczy przepisów rozpatrywanych w postępowaniu głównym, z akt sprawy będących w posiadaniu Trybunału wynika, że wówczas gdy udziały w spółce dominującej niebędącej rezydentem posiadają osoby, którym zwrot z poboru podatku u źródła nie przysługiwałyby, gdyby uzyskały one bezpośrednio dywidendy od spółki zależnej z siedzibą w Niemczech, owe przepisy uzależniają udzielenie ulgi podatkowej w postaci zwolnienia z poboru u źródła przewidzianego w art. 5 ust. 1 dyrektywy 90/435 od wymogu niespełnienia żadnej z trzech przesłanek ustanowionych w tych przepisach, a mianowicie, brak gospodarczych lub innych znaczących powodów dla włączenia spółki dominującej niebędącej rezydentem, uzyskiwanie przez spółkę dominującą niebędącą rezydentem z własnej działalności gospodarczej nie więcej niż 10% całkowitego przychodu brutto w danym roku gospodarczym lub brak uczestnictwa przez spółkę dominującą niebędącą rezydentem w obrocie gospodarczym przy wykorzystaniu zakładu urządzonego odpowiednio do jej przedmiotu działalności bez uwzględniania cech organizacyjnych, gospodarczych lub innych istotnych cech przedsiębiorstw mających związki ze spółką dominującą niebędącą rezydentem. Ponadto nie jest uznawana za prowadzącą własną działalność gospodarczą spółka dominująca niebędąca rezydentem, która uzyskuje dochody brutto z zarządzania aktywami lub przenosi swą główną działalność na osoby trzecie.

64 W tym względzie należy po pierwsze stwierdzić, że szczególnym celem przepisów rozpatrywanych w postępowaniu głównym nie jest wyłączenie z korzyści podatkowych czysto sztucznych struktur służących nienależnemu skorzystaniu z tej ulgi, lecz w sposób ogólny objęcie każdej sytuacji, w której udziały w spółce dominującej niebędącej rezydentem są w posiadaniu osób, którym nie przysługiwałoby tego rodzaju zwolnienie, gdyby uzyskiwały one dywidendy bezpośrednio.

65 Tymczasem sama okoliczność, że owe udziały są w posiadaniu takich osób nie oznacza istnienia czysto sztucznej struktury, pozbawionej realiów gospodarczych, utworzonej wyłącznie w celu nienależnego skorzystania z ulgi podatkowej.

66 W tym względzie należy stwierdzić, że z żadnego przepisu dyrektywy 90/435 nie wynika, aby traktowanie pod względem podatkowym zastrzeżone dla osób posiadających udziały w spółkach dominujących będących rezydentami w Unii lub pochodzenie tych osób miało jakikolwiek wpływ na prawo tych spółek do powoływania się na korzyści podatkowe przewidziane przez ową dyrektywę.

67 Ponadto należy stwierdzić, że spółka dominująca niebędąca rezydentem w każdym wypadku podlega przepisom podatkowym państwa członkowskiego, na którego terytorium ma siedzibę (wyrok z dnia 7 września 2017 r., Eqiom i Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

68 Po drugie przepisy rozpatrywane w postępowaniu głównym uzależniają udzielenie zwolnienia z poboru podatku u źródła przewidzianego w art. 5 ust. 1 dyrektywy 90/435 od wymogu niespełnienia żadnej z trzech przesłanek ustanowionych w tych przepisach, wskazanych w pkt 63 niniejszego wyroku.

69 W tym względzie należy stwierdzić, że po pierwsze uzależniając udzielenie zwolnienia od tego rodzaju wymogu bez zobowiązania organów podatkowych do przedstawienia przynajmniej wskazówki na dowód braku istotnych względów gospodarczych względnie poszlak oszustwa lub nadużycia, owe przepisy ustanawiają, jak wynika z pkt 62 niniejszego wyroku ogólne domniemanie oszustwa lub nadużycia i naruszają w ten sposób cel zamierzony przez dyrektywę 90/435, w szczególności w jej art. 5 ust. 1, a mianowicie zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu dywidend wypłacanych przez spółkę zależną na rzecz spółki dominującej niebędącej rezydentem przez państwo członkowskie siedziby owej spółki zależnej w celu ułatwienia współpracy i konsolidacji spółek na szczeblu Unii.

70 Po drugie w zakresie, w jakim owe przepisy, w przypadku, w którym spełniona zostanie jedna z trzech przewidzianych w nich przesłanek, nie pozostawiają spółce dominującej niebędącej rezydentem możliwości przedstawienia dowodów wykazujących istnienie powodów gospodarczych, ustanawiają one ponadto niewzruszalne domniemanie oszustwa lub nadużycia.

71 Po trzecie, same owe przesłanki, bez znaczenia, czy są one rozpatrywane osobno, czy łącznie, nie mogą oznaczać, że zaistniało oszustwo lub nadużycie.

72 W tym względzie należy bowiem wskazać, że dyrektywa 90/435 nie zawiera żadnego wymogu co do charakteru działalności gospodarczej prowadzonej przez spółki objęte zakresem stosowania lub co do kwot dochodów pochodzących z ich własnej działalności gospodarczej.

73 Okoliczność, że działalność gospodarcza spółki dominującej niebędącej rezydentem polega na zarządzaniu aktywami jej spółek zależnych, lub że dochody tej spółki dominującej pochodzą wyłącznie z owego zarządzania nie może samo w sobie oznaczać istnienia czysto sztucznej struktury pozbawionej wszelkich realiów gospodarczych. W tym kontekście okoliczność, że zarządzanie aktywami nie jest uznane za stanowiące działalność gospodarczą w ramach podatku od wartości dodanej jest bez znaczenia, ponieważ podatek rozpatrywany w postępowaniu głównym i ów podatek przynależą do odmiennych ram prawnych i każdy z nich ma inne cele.

74 Ponadto, odmiennie, niż przewidują to przepisy rozpatrywane w postępowaniu głównym, stwierdzenie tego rodzaju konstrukcji wymaga przeprowadzenia każdorazowo całościowego badania danej sytuacji dotyczącej takich elementów, jak cechy organizacyjne, gospodarcze lub inne istotne cechy grupy spółek, do której należy dana spółka dominująca oraz struktur i strategii owej grupy.

75 Mając na uwadze powyższe rozważania należy stwierdzić, że art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435 w związku z art. 5 ust. 1 owej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on krajowym przepisom podatkowym tego rodzaju, jak przepisy rozpatrywane w postępowaniu głównym.

*W przedmiocie swobody mającej zastosowanie*

76 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że kwestia traktowania dywidend pod względem podatkowym może być objęta zakresem zarówno swobody przedsiębiorczości, jak i swobodnego przepływu kapitału (wyrok z dnia 7 września 2017 r., Eqiom i Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

77 W odniesieniu do pytania, czy przepis krajowy wchodzi w zakres tej lub innej swobody przepływu, należy wziąć pod uwagę przedmiot danego ustawodawstwa (wyrok z dnia 7 września 2017 r., Eqiom i Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

78 W tym zakresie Trybunał uznał już, że gdy ustawodawstwo krajowe ma znajdować zastosowanie wyłącznie do tych udziałów w kapitale spółki, które pozwalają ich posiadaczowi wywierać określony wpływ na decyzje tej spółki i określać jej działalność, wówczas wchodzi ono w zakres swobody przedsiębiorczości. Natomiast przepisy krajowe, które znajdują zastosowanie do udziałów objętych jedynie w celu dokonania lokaty kapitału bez zamiaru uczestniczenia w zarządzaniu przedsiębiorstwem lub sprawowania nad nim kontroli, należy analizować wyłącznie w świetle swobody przepływu kapitału. (wyrok z dnia 7 września 2017 r., Eqiom i Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

79 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że przepisy podatkowe rozpatrywane w postępowaniu głównym miały zastosowanie do spółek, które posiadały przynajmniej 15% kapitału ich spółek zależnych. Postanowienie to nie zawiera natomiast informacji dotyczących celu tych przepisów.

80 Wskazany udział nie oznacza w sposób konieczny, że spółka, która go posiada wykonuje określony wpływ na decyzje spółki wypłacającej dywidendy (zob. podobnie wyrok z dnia 7 września 2017 r., Eqiom i Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

81 W tych okolicznościach należy wziąć pod uwagę okoliczności faktyczne niniejszej sprawy celem ustalenia, którą z wskazanych swobód przepływu objęta jest sytuacja w postępowaniu głównym (wyrok z dnia 7 września 2017 r., Eqiom i Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

82 Co się tyczy po pierwsze sprawy C-504/16, z akt sprawy będących w posiadaniu Trybunału wynika, że spółka Traxx posiadała w okresie właściwym dla okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym udział wynoszący przynajmniej 26,5% w spółce Deister electronik. W niniejszej sprawie nie zostało zakwestionowane, że taki udział przyznawał tej pierwszej spółce określony wpływ na decyzje drugiej spółki, pozwalając jej określać jej działalność. W związku z tym przepisy krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym należy analizować w świetle swobody przedsiębiorczości.

83 W zakresie dotyczącym po drugie sprawy C-613/16, z akt sprawy będących w posiadaniu Trybunału wynika, że spółka Juhler Holding posiadała w okresie właściwym dla okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym całość kapitału temp-team Personal. Należy zatem stwierdzić, że taki udział przyznawał tej pierwszej spółce określony wpływ na decyzje drugiej spółki, pozwalając jej określać jej działalność. W konsekwencji przepisy krajowe mające zastosowanie do tych udziałów należy również analizować w świetle swobody przedsiębiorczości.

84 W tym kontekście należy stwierdzić, że pochodzenie akcjonariuszy spółek, o których mowa w postępowaniu głównym nie ma wpływu na prawo tych spółek do powoływania się na swobodę przedsiębiorczości. W tym względzie z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że z żadnego przepisu prawa Unii nie wynika, aby pochodzenie udziałowców – osób fizycznych lub prawnych – spółek mających siedzibę w Unii miało wpływ na prawo tych spółek do powoływania się na tę swobodę (zob. podobnie wyrok z dnia 7 września 2017 r., Eqiom i Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, pkt 48

i przytoczone tam orzecznictwo). W postępowaniu głównym jest bezsporne, że omawiane spółki dominujące są spółkami mającymi siedzibę w Unii. W konsekwencji owe spółki mogą się powoływać na ową swobodę.

85 W świetle powyższego na zadane pytania należy odpowiedzieć w świetle swobody przedsiębiorczości.

*W przedmiocie swobody przedsiębiorczości*

86 Swoboda przedsiębiorczości, którą art. 49 TFUE przyznaje obywatelom Unii, oznacza dla nich dostęp do działalności na własny rachunek oraz możliwość jej wykonywania, jak również prawo tworzenia przedsiębiorstw i zarządzania nimi na tych samych warunkach co warunki określone przez ustawodawstwo państwa członkowskiego siedziby dla jego obywateli. Zgodnie z art. 54 TFUE swoboda ta obejmuje przysługujące spółkom utworzonym zgodnie z przepisami państwa członkowskiego i mającym statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Unii prawo wykonywania działalności w danym państwie członkowskim za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji (wyrok z dnia 7 września 2017 r., Eqiom i Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, pkt 52 i przytoczone tam orzecznictwo).

87 W odniesieniu do traktowania w przyjmującym państwie członkowskim z orzecznictwa Trybunału wynika, iż ponieważ art. 49 akapit pierwszy zdanie drugie TFUE w sposób wyraźny pozostawia podmiotom gospodarczym swobodę wyboru odpowiedniej formy prawnej, w jakiej zamierzają one wykonywać działalność w innym państwie członkowskim, nie należy ograniczać tego wyboru poprzez dyskryminujące przepisy podatkowe (wyrok z dnia 7 września 2017 r., Eqiom i Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo).

88 Ponadto, za ograniczenia swobody przedsiębiorczości należy również uznać wszelkie przepisy, które uniemożliwiają, utrudniają lub czynią mniej atrakcyjnym wykonywanie tej swobody (wyrok z dnia 7 września 2017 r., Eqiom i Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, pkt 54 oraz przytoczone tam orzecznictwo).

89 W niniejszej sprawie z akt sprawy będących w posiadaniu Trybunału wynika, że jedynie w przypadku, gdy spółka zależna będąca rezydentem wypłaca zyski na rzecz spółki dominującej niebędącej rezydentem udzielenie zwolnienia z poboru podatku u źródła przewidzianego w art. 5 ust. 1 dyrektywy 90/435 jest uzależnione od wymogu przewidzianego w przepisach rozpatrywanych w postępowaniu głównym.

90 Takie odmienne traktowanie może, jak wskazał sąd odsyłający, zniechęcać spółkę dominującą niebędącą rezydentem do prowadzenia działalności w Niemczech za pośrednictwem spółki zależnej mającej siedzibę w tym państwie członkowskim, a zatem stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości.

91 Takie ograniczenie można uznać za dopuszczalne tylko w przypadku, gdy dotyczy ono sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub jeśli jest ono uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego uznanym przez prawo Unii. Powinno ono ponadto w takiej sytuacji być odpowiednie do zagwarantowania realizacji danego celu i nie wykraczać poza to, co jest niezbędne do jego osiągnięcia (wyrok z dnia 7 września 2017 r., Eqiom i Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, pkt 57 i przytoczone tam orzecznictwo).

92 W odniesieniu do porównywalnego charakteru sytuacji spółki będącej rezydentem i spółki niebędącej rezydentem, które otrzymują dywidendy od spółki zależnej będącej rezydentem, należy wyjaśnić, że zwolnienie z podatku u źródła zysków wypłaconych przez spółkę zależną jej spółce dominującej ma na celu, jak wskazano w pkt 50 niniejszego wyroku, uniknięcie podwójnego opodatkowania tych zysków.

93 Wprawdzie w odniesieniu do środków przewidzianych przez państwo członkowskie w celu zapobiegania opodatkowaniu kaskadowemu bądź podwójnemu opodatkowaniu zysków wypłacanych przez spółkę będącą rezydentem lub łagodzenia takiego opodatkowania Trybunał uznał, że akcjonariusze, na rzecz których zysk jest wypłacany, będący rezydentami, niekoniecznie znajdują się w sytuacji porównywalnej do sytuacji akcjonariuszy, na rzecz których zysk jest wypłacany, a którzy są rezydentami innego państwa członkowskiego, jednak wyjaśnił też, że gdy państwo członkowskie wykonuje swą kompetencję podatkową nie tylko wobec akcjonariuszy będących rezydentami, lecz także wobec akcjonariuszy niebędących rezydentami, w odniesieniu do dywidend, które otrzymują oni od spółki będącej rezydentem, sytuacja tych akcjonariuszy niebędących rezydentami upodabnia się do sytuacji akcjonariuszy będących rezydentami (wyrok z dnia 7 września 2017 r., Eqiom i Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo).

94 W sprawie w postępowaniu głównym, ponieważ Republika Federalna Niemiec postanowiła wykonywać przysługującą jej kompetencję podatkową w odniesieniu do zysków wypłacanych przez spółkę zależną będącą rezydentem spółce dominującej niebędącej rezydentem, należy uznać, że ta spółka dominująca niebędąca rezydentem znajduje się w sytuacji porównywalnej z sytuacją spółki dominującej będącej rezydentem.

95 W odniesieniu do uzasadnienia i proporcjonalności ograniczenia Republika Federalna Niemiec podnosi, że jest ono uzasadnione zarówno celem zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, jak i celem służącym zapewnieniu zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych między państwa członkowskie.

96 W tym względzie należy stwierdzić, po pierwsze, że cel zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania oraz cel służący zapewnieniu zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych między państwa członkowskie są powiązane, a po drugie, że mogą one, jako że stanowią nadrzędne względy interesu ogólnego, uzasadniać ograniczenie jednej ze swobód przepływu gwarantowanych traktatem (wyrok z dnia 7 września 2017 r., Eqiom i Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, pkt 63 oraz przytoczone tam orzecznictwo).

97 Należy jednak stwierdzić, że cel zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, powołany czy to na podstawie art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435, czy to jako uzasadnienie ograniczenia prawa pierwotnego, ma ten sam zakres (wyrok z dnia 7 września 2017 r., Eqiom i Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, pkt 64). W związku z tym stwierdzenia zawarte w pkt 60–74 niniejszego wyroku mają zastosowanie również w zakresie dotyczącym owej swobody.

98 Ponadto, w zakresie dotyczącym zrównoważonego podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwa członkowskie należy stwierdzić, że zakazując państwom członkowskim poboru podatku u źródła od zysków wypłaconych przez spółkę zależną będącą rezydentem na rzecz spółki dominującej niebędącej rezydentem, dyrektywa 90/435 reguluje kwestię owego podziału.

99 W związku z tym cel zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania oraz cel służący zapewnieniu zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych między państwa członkowskie nie może w niniejszej sprawie uzasadnić przeszkody w swobodzie przedsiębiorczości.

100 Mając na uwadze całość powyższych rozważań na zadane pytania należy odpowiedzieć, że art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435 w związku z art. 5 ust. 1 tej dyrektywy z jednej strony oraz art. 49 TFUE z drugiej strony należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom podatkowym państwa członkowskiego, tego rodzaju, co przepisy rozpatrywane w postępowaniu głównym, zgodnie z którymi, wówczas gdy udziały w spółce dominującej niebędącej rezydentem posiadają osoby, którym zwrot lub zwolnienie z poboru podatku u źródła nie przysługiwałyby, gdyby uzyskały one bezpośrednio dywidendy od spółki zależnej będącej rezydentem, odmawia się zwolnienia z podatku od dochodów kapitałowych z tytułu wypłaconych dywidend tej spółce dominującej, w przypadku, w którym spełniona jest jedna z przesłanek ustanowionych w tych przepisach.

**W przedmiocie kosztów**

101 Dla stron w postępowaniach głównych niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniach głównych, nie podlegają zwrotowi.

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

**Artykuł 1 ust. 2 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 zmienionej dyrektywą Rady 2006/98/WE z dnia 20 listopada 2006 r. w związku z art. 5 ust. 1 tej dyrektywy z jednej strony oraz art. 49 TFUE z drugiej strony należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom podatkowym państwa członkowskiego, tego rodzaju, co przepisy rozpatrywane w postępowaniu głównym, zgodnie z którymi, wówczas gdy udziały w spółce dominującej niebędącej rezydentem posiadają osoby, którym zwrot lub zwolnienie z poboru podatku u źródła nie przysługiwałyby, gdyby uzyskały one bezpośrednio dywidendy od spółki zależnej będącej rezydentem, odmawia się zwolnienia z podatku od dochodów kapitałowych z tytułu wypłaconych dywidend tej spółce dominującej, w przypadku, w którym spełniona jest jedna z przesłanek ustanowionych w tych przepisach.**

Podpisy