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

W sprawie C-471/04

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 14 lipca 2004 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 5 listopada 2004 r., w postępowaniu:

Finanzamt Offenbach am Main-Land

przeciwko

Keller Holding GmbH,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, N. Colneric, K. Lenaerts (sprawozdawca), E. Juhász i E. Levits, sędziowie,

* Język postępowania: niemiecki.

rzecznik generalny: M. Poiares Maduro,
sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 1 grudnia 2005 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Finanzamt Offenbach am Main-Land przez V. Hageböcka, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Keller Holding GmbH przez doradców podatkowych K. Friedrich i H. Rehma oraz J. Nagler, Rechtsanwalt,

— w imieniu rządu niemieckiego przez N. Wunderlich i U. Forsthoffa, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez C. Jackson, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez S. Moore i J. Stratford, barristers,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala i K. Grossa, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 52 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 43 WE), art. 58 i 73b traktatu WE (obecnie art. 48 WE i 56 WE).

2 Wniosek ten został złożony w postępowaniu Finanzamt Offenbach am Main-Land przeciwko Keller Holding GmbH (zwanej dalej „Keller Holding"), spółce podlegającej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech, dotyczącym braku możliwości odliczenia w celach podatkowych wydatków finansowych mających gospodarczy związek z dywidendami wypłaconymi na jej rzecz przez spółkę pośrednio zależną mającą siedzibę w Austrii.

Ramy prawne

Porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym

3 Artykuł 6 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, str. 3, zwanego dalej „porozumieniem o EOG") stanowi:

„Bez uszczerbku dla przyszłego rozwoju orzecznictwa postanowienia niniejszego Porozumienia, w zakresie, w jakim są one co do istoty tożsame z odpowiednimi

zasadami Traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Gospodarczą, Traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Węgla i Stali oraz aktami przyjętymi w zastosowaniu tych dwóch traktatów, podlegają w zakresie ich wykonania i stosowania wykładni zgodnej z odpowiednimi orzeczeniami Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich wydanymi przed datą podpisania niniejszego Porozumienia".

4 Artykuł 31 ust. 1 porozumienia o EOG ma następujące brzmienie:

„W ramach postanowień niniejszego Porozumienia zakazane są wszelkie ograniczenia swobody przedsiębiorczości obywateli państw członkowskich WE i państw EFTA na terytorium któregokolwiek z tych państw. Zakaz ten obejmuje również ograniczenia w tworzeniu agencji, oddziałów lub filii przez obywateli jednego z państw członkowskich WE lub państw EFTA ustanowionych na terytorium któregokolwiek z tych państw.

Z zastrzeżeniem postanowień rozdziału 4 swoboda przedsiębiorczości obejmuje podejmowanie i wykonywanie działalności prowadzonej na własny rachunek, jak również zakładanie i zarządzanie przedsiębiorstwami, a zwłaszcza spółkami w rozumieniu artykułu 34 akapit drugi, na warunkach ustanowionych przez ustawodawstwo państwa przyjmującego dla własnych obywateli".

5 Artykuł 34 porozumienia o EOG stanowi:

„Na potrzeby stosowania postanowień niniejszego rozdziału spółki założone zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego WE lub państwa EFTA i mające swoją statutową siedzibę, zarząd lub główne przedsiębiorstwo na terytorium Umawiających się Stron są traktowane jak osoby fizyczne mające przynależność państwa członkowskiego WE lub państwa EFTA.

Przez »spółki« rozumie się spółki prawa cywilnego lub handlowego, w tym także spółdzielnie, oraz inne osoby prawne prawa publicznego lub prywatnego, z wyjątkiem spółek, których działalność nie jest nastawiona na osiąganie zysków".

Regulacja wspólnotowa

6 Zgodnie z art. 4 ust. 1 i 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 (Dz.U. L 225, str. 6):

„1. Jeśli spółka dominująca, przez swój związek ze spółką zależną, ma udział w zyskach podzielonych, to państwo siedziby spółki dominującej, z wyjątkiem sytuacji, gdy spółka ulega likwidacji:

— powstrzymuje się od opodatkowania takich zysków, albo

— opodatkowuje te zyski, jednocześnie upoważniając spółkę dominującą do odliczenia od kwoty podatku należnego tę część podatku dochodowego od osób prawnych, płaconego przez spółkę zależną, która odnosi się do tych zysków [...].

2. Jednakże każde państwo członkowskie może ustalić, że opłaty odnoszące się do udziałów i strat wynikających z podziału zysków spółki zależnej nie mogą zostać odliczone od podlegającego opodatkowaniu zysku spółki dominującej. Jeśli koszty zarządzania związane z udziałami są w takim przypadku ustalone według stawki ryczałtowej, to ustalona kwota nie może przekraczać 5% wypłaconych zysków spółki zależnej".

Umowa pomiędzy Republiką Federalną Niemiec a Republiką Austrii o unikaniu podwójnego opodatkowania

7 Zgodnie z art. 15 Umowy zawartej w dniu 4 października 1954 r. pomiędzy Republiką Federalną Niemiec a Republiką Austrii o unikaniu podwójnego opodatkowania w dziedzinie podatków od dochodu i od majątku oraz podatków od działalności gospodarczej i podatków gruntowych (zwanej dalej „umową podatkową") „[...] państwo siedziby zwalnia z podatku dochody z dywidendy, którą spółka z siedzibą w tym państwie otrzymała od spółki z siedzibą w innym państwie, w której posiada ona co najmniej 10% kapitału".

Uregulowania krajowe

8 Zgodnie z § 8b ust. 1 Körperschaftsteuergesetz 1991 (ustawy z 1991 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, zwanej dalej „KStG"), zatytułowanym „Udziały w kapitale spółek zagranicznych", dywidendy otrzymane przez spółkę podlegającą nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu od spółki kapitałowej podlegającej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu nie podlegają uwzględnieniu przy określeniu podstawy opodatkowania w części, w której kapitał własny pochodzący z zysków zagranicznych zwolnionych od podatku zostanie „uznany za wykorzystany na nie [na dywidendy]".

9 Przepis ten zezwala mianowicie spółce podlegającej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech na redystrybucję w ramach grupy, do której ona należy, dywidend otrzymanych od spółek mających siedzibę w Austrii, które zgodnie z art. 15 umowy podatkowej są zwolnione od podatku w Niemczech, a dywidendy w ten sposób wypłacone nie są zaliczane do podstawy opodatkowania w spółce, która je otrzymała.

10 W stanie faktycznym, na który składają się wyłącznie elementy krajowe, dywidendy wypłacane przez spółkę podlegającą nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech innej spółce podlegającej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu są uwzględniane przy określeniu podstawy opodatkowania tej ostatniej podatkiem dochodowym. Jednakże, aby zapobiec podwójnemu opodatkowaniu zysków podzielonych, § 36 ust. 2 pkt 3 Einkommensteuergesetz 1990 (ustawy z 1990 r. o podatku dochodowym, zwanej dalej „EStG") stanowi, iż podatek zapłacony przez spółkę podlegającą nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu i wypłacającą dywidendy podlega zaliczeniu na poczet podatku należnego od udziałowca pobierającego dywidendy. Zatem, nawet jeśli dywidendy uwzględniane są przy określeniu podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech, to są one zwolnione od podatku od dywidend w wyniku zastosowania metody odliczenia od kwoty podatku należnego podatku już zapłaconego.

11 Zgodnie z § 3c EstG, w przypadku gdy pomiędzy zyskami niepodlegającymi opodatkowaniu a wydatkami finansowymi istnieje bezpośredni związek gospodarczy, nie mogą one zostać odliczone od przychodu jako koszty dla celów określenia podstawy opodatkowania.

12 Stosownie do tego przepisu i w związku z § 8b ust. 1 KStG zakaz odliczenia wydatków finansowych związanych z udziałem w spółce nie znajduje zastosowania, jeśli nie wypłacono dywidend w ramach zwolnienia od podatku. Natomiast, jeżeli dywidendy są wypłacane w ramach tego systemu, wydatki finansowe dotyczące udziału w spółce nie podlegają odliczeniu tylko w części związanej z tymi dywidendami.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

13 W latach 1993–1995 Keller Holding, mająca siedzibę i zarząd na terytorium Niemiec, posiadała, jako wyłączny udziałowiec, między innymi udziały w Keller

Grundbau GmbH (zwanej dalej „Keller Grundbau"), spółce z siedzibą w Niemczech. Keller Grundbau posiadała natomiast udziały w Keller Grundbau GmbH Wien (zwanej dalej „Keller Wien"), spółce mającej siedzibę w Austrii.

14 W latach 1994 i 1995 Keller Wien wypłaciła dywidendy, które, zgodnie z przepisami umowy podatkowej, Keller Grundbau otrzymała w ramach zwolnienia od podatku. Keller Grundbau przekazała je następnie Keller Holding. Zgodnie z § 8b ust. 1 KStG dywidendy redystrybuowane w ten sposób nie zostały uwzględnione przy określeniu podstawy opodatkowania Keller Holding podatkiem dochodowym od osób prawnych.

15 Keller Holding odliczyła jako koszty odsetki od kredytu zaciągniętego w celu nabycia udziałów w Keller Grundbau, jak również wydatki związane z zarządzaniem tą ostatnią. Finanzamt Offenbach-Stadt, w owym czasie właściwy dla Keller Holding w zakresie podatku od osób prawnych, zakwestionował odliczenie rzeczonych wydatków, na podstawie przepisów § 8b ust. 1 KStG w związku z § 3c EStG, w części, w której dotyczyły one dywidend zwolnionych od podatku, a mianowicie, dywidend wypłaconych przez Keller Wien.

16 Keller Holding wystąpiła ze skargą do Hessische Finanzgericht, który przyznał jej słuszność w zakresie decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego za lata 1994 i 1995. Sąd ten uznał mianowicie, iż przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania są sprzeczne z art. 52, 58 i 73b traktatu.

17 Następnie Finanzamt Offenbach am Main-Land stał się właściwy w sprawie podatku dochodowego dla Keller Holding. Wniósł on od wyroku Hessische Finanzgericht uznającego racje spółki skargę rewizyjną do Bundesfinanzhof.

18 Bundesfinanzhof stwierdził, iż ponieważ dywidendy wypłacone spółce dominującej, podlegającej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech, przez spółkę pośrednio od niej zależną z siedzibą w Austrii podlegają, zgodnie z § 8b ust. 1 KStG oraz § 3c EStG, odliczeniu od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym w spółce dominującej, to wydatki związane z nabyciem przez nią udziałów (w spółce zależnej) nie podlegają odliczeniu w części dotyczącej dywidend zwolnionych od podatku. Natomiast dywidendy pobrane przez spółkę podlegającą nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech od spółki pośrednio zależnej z siedzibą również na terytorium Niemiec podlegają uwzględnieniu przy określeniu podstawy opodatkowania tej spółki, a wydatki związane z jej udziałem w spółce zależnej podlegają odliczeniu nawet wówczas, gdy w wyniku zaliczenia podatku zapłaconego przez spółkę wypłacającą dywidendy na podatek należny od udziałowca uzyskującego dywidendy, spółki podlegające nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech są, w istocie, zwolnione od podatku od dywidend wypłaconych przez inne spółki z siedzibą w Niemczech.

19 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy zgodne jest z przepisami art. 52 i 58 oraz art. 73b traktatu, by wydatki finansowe poniesione przez spółkę i pozostające w bezpośrednim związku gospodarczym z nieopodatkowanym w państwie członkowskim zyskiem z udziału w spółce kapitałowej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim podlegały odliczeniu od przychodu jako koszty wyłącznie wtedy, gdy z tytułu tego udziału nie został wypłacony zwolniony od podatku zysk?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

20 W swym pytaniu sąd odsyłający w istocie zastanawia się, czy przepisy traktatu WE dotyczące swobody przedsiębiorczości i swobody przepływu kapitału sprzeciwiają się

przepisom państwa członkowskiego, które wyłączają możliwość odliczenia od przychodu przez spółkę dominującą, podlegającą nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w tym państwie, wydatków finansowych związanych z dywidendami zwolnionymi od podatku, z uwagi na to, że wypłacane są one przez spółkę pośrednio zależną, mającą siedzibę w innym państwie członkowskim.

Uwagi wstępne

21 Z postanowienia odsyłającego wynika, iż Keller Holding odmówiono możliwości odliczenia w roku podatkowym 1994 i 1995 wydatków finansowych związanych z jej udziałem w kapitale Keller Grundbau z tego powodu, iż dotyczyły one dywidend wypłaconych przez spółkę pośrednio zależną, mającą siedzibę w Austrii, niemieckiej spółce zależnej, która przekazała je spółce dominującej.

22 Już na wstępie należy odrzucić podnoszone przez Finanzamt Offenbach am Main-Land oraz rządy niemiecki i Zjednoczonego Królestwa argumenty, iż postępowanie przed sądem krajowym dotyczy sytuacji o charakterze wyłącznie wewnętrznym państwa członkowskiego, tak iż zbędne jest dokonanie wykładni przepisów traktatu dotyczących swobody przedsiębiorczości i swobody przepływu kapitału.

23 O ile bowiem postępowanie przed sądem krajowym dotyczy wprawdzie spółki dominującej z siedzibą w Niemczech, która nie zgadza się z decyzją niemieckich organów podatkowych, odmawiającą jej możliwości odliczenia od przychodu wydatków poniesionych z tytułu udziału w spółce zależnej z siedzibą również w Niemczech, o tyle decyzja ta została wydana na podstawie przepisów prawa krajowego, które wyłączają możliwość odliczenia od przychodu tychże wydatków z uwagi na ich domniemany bezpośredni związek gospodarczy z dywidendami wypłaconymi przez spółkę pośrednio zależną z siedzibą w Austrii, które, jako takie, na podstawie art. 15 umowy podatkowej są zwolnione w Niemczech od podatku dochodowego od osób prawnych.

24 Ponieważ przepisy będące przedmiotem sporu w postępowaniu przed sądem krajowym znajdują zastosowanie do sytuacji mających związek z wewnątrzwspólnotową wymianą handlową, zagadnienie wynikłe w tym postępowaniu podlega przepisom traktatu dotyczącym podstawowych swobód (zob. podobnie wyroki z dnia 15 grudnia 1982 r. w sprawie 286/81 Oosthoek's Uitgeversmaatschappij, Rec. str. 4575, pkt 9 i z dnia 15 maja 2003 r. w sprawie C-300/01 Salzmann, Rec. str. I-4899, pkt 32).

25 Ponadto należy przypomnieć, iż Republika Austrii wstąpiła do Unii Europejskiej dopiero w dniu 1 stycznia 1995 r. W związku z tym, iż postępowanie przed sądem krajowym dotyczy faktów mających miejsce w 1994 r., traktat nie znajdował zastosowania do tego państwa.

26 Jednakże na Trybunale spoczywa obowiązek dostarczenia sądowi krajowemu wszelkich informacji na temat wykładni prawa wspólnotowego, jakie mogą okazać się niezbędne do wydania wyroku w zawisłej przed nim sprawie, niezależnie od tego, czy sąd krajowy podniósł daną kwestię w przedstawionym pytaniu (zob. podobnie wyroki: z dnia 4 marca 1999 r. w sprawie C-87/97 Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, Rec. str. I-1301, pkt 16 oraz z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-456/02 Trojani, Zb.Orz. str. I-7573, pkt 38).

27 Jak zauważają Keller Holding oraz Komisja Wspólnot Europejskich, ponieważ wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy zdarzeń, które miały miejsce w 1994 r., należy uwzględnić przepisy porozumienia o EOG dotyczące swobody przedsiębiorczości i swobody przepływu kapitału, które znajdowały zastosowanie do stosunków pomiędzy Republiką Federalną Niemiec a Republiką Austrii w okresie od dnia 1 stycznia 1994 r. do dnia przystąpienia tej ostatniej do Unii Europejskiej.

W przedmiocie interpretacji przepisów dotyczących swobody przedsiębiorczości

28 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, mimo że opodatkowanie bezpośrednie podlega kompetencji państw członkowskich, muszą one wykonywać swoje uprawnienia w poszanowaniu prawa wspólnotowego (wyroki: z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie C-311/97 Royal Bank of Scotland, Rec. str. I-2651, pkt 19 oraz z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Rec. str. I-7477, pkt 19).

29 Swoboda przedsiębiorczości, którą art. 52 traktatu przyznaje obywatelom państw Wspólnoty i która oznacza dla nich dostęp do działalności na własny rachunek oraz możliwość jej wykonywania, jak również prawo tworzenia i zarządzania przedsiębiorstwami na tych samych warunkach, co określone przez ustawodawstwo państwa członkowskiego położenia przedsiębiorstwa dla jego własnych obywateli, obejmuje, zgodnie z art. 58 traktatu, przysługujące spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Wspólnoty Europejskiej prawo wykonywania działalności w danych państwach członkowskich za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji (wyrok z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain ZN, Rec. str. I-6161, pkt 35).

30 Nawet jeżeli zgodnie z ich brzmieniem przepisy dotyczące swobody przedsiębiorczości mają na celu zapewnienie korzyści w postaci krajowego traktowania w przyjmującym państwie członkowskim, to jednak również sprzeciwiają się one temu, by państwo pochodzenia nakładało ograniczenia na przedsiębiorstwo położone w innym państwie członkowskim, należące do jednego z jego obywateli lub spółki utworzonej zgodnie z jego ustawodawstwem (zob. wyrok z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, Rec. str. I-4695, pkt 21).

31 Zgodnie z przepisami będącymi przedmiotem postępowania przed sądem krajowym dywidendy wypłacone przez spółkę pośrednio zależną, przekazane następnie spółce

dominującej przez kolejną spółkę zależną, podlegają uwzględnieniu przy określeniu podstawy opodatkowania spółki dominującej, gdy każda z tych spółek podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech. Jednakże w wyniku zastosowania metody polegającej na zaliczeniu uiszczonego wcześniej podatku dywidendy te, w rzeczywistości, są zwolnione od podatku.

32 Natomiast dywidendy wypłacone w takich samych warunkach przez spółkę pośrednio zależną z siedzibą w Austrii zgodnie z art. 15 umowy podatkowej są wprost zwolnione od podatku i nie podlegają uwzględnieniu w celu określenia podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od spółki dominującej, podlegającej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech.

33 Ponieważ zgodnie z § 3c EStG, gdy między wydatkami a zyskami niepodlegającymi opodatkowaniu istnieje bezpośredni związek gospodarczy, wydatki te nie mogą zostać odliczone jako koszty, to wydatki finansowe poniesione przez spółkę dominującą podlegającą nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech, której przysługują pośrednio udziały w spółce zależnej z siedzibą w Austrii, nie podlegają odliczeniu, gdyż związane są z dywidendami wypłaconymi przez tę ostatnią oraz przekazanymi następnie spółce dominującej w ramach zwolnienia od podatku. Natomiast w przypadku gdy każda z tych spółek podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech, wydatki takie podlegają odliczeniu w całości. W istocie w takim przypadku wypłacone dywidendy podlegają wliczeniu do podstawy opodatkowania spółki dominującej podatkiem dochodowym, mimo że w rzeczywistości dywidendy te są również zwolnione od podatku.

34 Z powyższego wynika, iż sytuacja prawna, jako podatnika, spółki posiadającej spółkę pośrednio zależną w Austrii, czyli takiej jak skarżąca, jest mniej korzystna niż gdyby taka spółka pośrednio zależna miała siedzibę w Niemczech. Co prawda w obu przypadkach dywidendy mogą zostać przekazane w ramach grupy, nie podlegając opodatkowaniu dzięki, odpowiednio, zwolnieniu od podatku dywidend wypłaconych przez spółki z siedzibą w Austrii na podstawie umowy podatkowej lub, w przypadku gdy spółka pośrednio zależna ma siedzibę w Niemczech, dzięki metodzie polegającej na zaliczeniu podatku uiszczonego przez spółkę wypłacającą dywidendy na podatek należny od spółki, na której rzecz zostały one wypłacone. Jednakże wyłącznie

w przypadku gdy spółka pośrednio zależna ma siedzibę na terytorium Niemiec, wydatki finansowe mające związek gospodarczy z dywidendami wypłaconymi przez tę ostatnią podlegają odliczeniu w całości.

35 Biorąc pod uwagę tę różnicę w traktowaniu, spółka dominująca może zostać zniechęcona do wykonywania działalności za pośrednictwem spółek zależnych lub pośrednio zależnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich (zob. podobnie wyrok z dnia 18 września 2003 r. w sprawie C-168/01 Bosal, Rec. str. I-9409, pkt 27).

36 Jednakże rządy niemiecki i Zjednoczonego Królestwa podnoszą, z jednej strony, iż taka różnica w traktowaniu nie stanowi ograniczenia swobody przedsiębiorczości, gdyż sytuacja spółki dominującej z siedzibą w państwie członkowskim mającej spółkę pośrednio zależną z siedzibą w tym samym państwie członkowskim nie jest porównywalna z sytuacją spółki dominującej posiadającej spółkę pośrednio zależną w innym państwie członkowskim. Podkreślają one, iż wprawdzie dywidendy wypłacane przez krajową spółkę pośrednio zależną podlegają uwzględnieniu w celu określenia podstawy opodatkowania spółki dominującej, to jednak dywidendy wypłacane przez austriacką spółkę pośrednio zależną są zwolnione od podatku. Ograniczenie możliwości odliczenia wydatków finansowych jest korelatem zwolnienia od podatku dywidend wypłacanych za granicą. Okoliczność, iż w odniesieniu do Keller Holding nie zastosowano metody zaliczenia uiszczonego podatku na poczet podatku należnego, jest wynikiem tego, iż Keller Wien ma siedzibę w Austrii, a zatem podlega austriackiemu podatkowi dochodowemu od osób prawnych. Toteż Keller Wien, w odróżnieniu od spółki pośrednio zależnej z siedzibą w Niemczech, zapłaciłaby podatek dochodowy od osób prawnych austriackim, a nie niemieckim organom podatkowym.

37 W związku z powyższym należy wskazać, iż w odniesieniu do opodatkowania wypłaconych dywidend spółki dominujące podlegające nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech znajdują się w porównywalnej sytuacji niezależnie od tego, czy otrzymują dywidendy od spółki pośrednio zależnej z siedzibą w tym państwie członkowskim, czy też od spółki pośrednio zależnej z siedzibą w Austrii.

W istocie w obu przypadkach dywidendy otrzymane przez spółkę dominującą są w rzeczywistości zwolnione od podatku. Toteż ograniczenie możliwości odliczenia wydatków finansowych przez spółkę dominującą, jako korelat zwolnienia dywidend od podatku, które dotyczy wyłącznie dywidend wypłacanych za granicą, nie jest wyrazem zróżnicowania sytuacji prawnej spółek dominujących w zależności od tego, czy ich spółka pośrednio zależna ma siedzibę w Niemczech, czy w innym państwie członkowskim.

38 Okoliczność, iż spółki pośrednio zależne z siedzibą w Austrii nie podlegają podatkowi dochodowemu od osób prawnych w Niemczech, jest w tym kontekście bez znaczenia. W rzeczywistości odmienność skutków podatkowych będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym dotyczy spółek dominujących w zależności od tego, czy posiadają one spółki pośrednio zależne w Niemczech, podczas gdy każda z tych spółek dominujących ma siedzibę w tym państwie członkowskim. Natomiast należy stwierdzić, iż wypłacanie dywidend przez spółki pośrednio od nich zależne nie powoduje opodatkowania spółki dominującej niezależnie od tego, czy pochodzą one od spółek pośrednio zależnych opodatkowanych w Niemczech czy w Austrii.

39 Z drugiej strony rządy niemiecki i Zjednoczonego Królestwa, powołując się na wyroki z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawach: C-204/90 Bachmann, Rec. str. I-249 oraz C-300/90 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. I-305, twierdzą, iż przepisy podatkowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym są w sposób obiektywny uzasadnione przez konieczność zapewnienia spójności krajowych systemów podatkowych. W ramach jednego rodzaju opodatkowania istnieje bezpośredni związek pomiędzy przyznaniem ulg podatkowych, a mianowicie możliwości odliczenia wydatków finansowych związanych z udziałem jednej spółki w kapitale drugiej, a rekompensowaniem tej ulgi przez obciążenie podatkowe, w tym przypadku podatek od wypłaconych dywidend. Natomiast niekorzystna sytuacja podatkowa spółki dominującej, takiej jak skarżąca, a mianowicie brak możliwości odliczenia wskazanych powyżej wydatków, jest rekompensowana przez możliwość pobrania dywidend zwolnionych od podatku.

40 Należy w tym miejscu przypomnieć, że w pkt 28 ww. wyroku w sprawie Bachmann i w pkt 21 ww. wyroku w sprawie Komisja przeciwko Belgii Trybunał przyznał, iż konieczność ochrony spójności systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenia w wykonywaniu podstawowych swobód zagwarantowanych przez traktat. Jednak, aby teza oparta na takim uzasadnieniu została przyjęta, należałoby wykazać istnienie bezpośredniego związku między daną ulgą podatkową a kompensatą tej ulgi za pomocą określonego obciążenia podatkowego (zob. podobnie wyrok z dnia 14 listopada 1995 r. w sprawie C-484/93 Svensson i Gustavsson, Rec. str. I-3955, pkt 18, ww. wyrok w sprawie ICI, pkt 29 oraz ww. wyrok w sprawie Manninem, pkt 42).

41 Z analizy przepisów krajowych będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym wynika, iż spółki podlegające nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech, które mają kontrolę nad spółką zależną lub pośrednio zależną z siedzibą w tym samym państwie członkowskim, korzystają jednocześnie z możliwości odliczenia wydatków finansowych związanych z ich udziałem w tych spółkach oraz ze zwolnienia dywidend od podatku zgodnie z metodą zaliczenia uiszczonego podatku na poczet podatku należnego. Jednakże chociaż dywidendy, które spółki dominujące podlegające nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech otrzymują od spółki zależnej lub pośrednio zależnej z siedzibą w Austrii, są w całości zwolnione od podatku, to możliwość odliczenia wydatków finansowych nadal jest wyłączona.

42 Toteż nie można uwzględnić, podnoszonego z powołaniem się na konieczność zapewnienia spójności systemu podatkowego, argumentu, że brak możliwości odliczenia wydatków finansowych przez niemiecką spółkę dominującą, która otrzymuje dywidendy wypłacone przez spółkę pośrednio zależną z siedzibą w Austrii, jest kompensowany przez ulgę podatkową polegającą na zwolnieniu rzeczonych dywidend od podatku, skoro w przypadku spółki dominującej otrzymującej dywidendy od spółki pośrednio zależnej z siedzibą w Niemczech uldze podatkowej, jaką stanowi możliwość odliczenia wydatków finansowych związanych z jej udziałem w spółkach zależnych, nie odpowiada w istocie żadne obciążenie podatkowe dywidend wypłacanych na jej rzecz. W rzeczywistości, jak sam przyznaje rząd niemiecki, w tym ostatnim przypadku, w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu podzielonych zysków, objęcie wypłaconych dywidend podatkiem dochodowym od osób prawnych jest kompensowane możliwością zaliczenia podatku uiszczonego przez spółkę wypłacającą dywidendy.

43 Rząd niemiecki nie może również powoływać się skutecznie — w celu wykazania konieczności zapewnienia spójności systemu podatkowego — na argument, iż zyski osiągane przez zagraniczną spółkę pośrednio zależną, w przeciwieństwie do zysków osiąganych przez spółkę pośrednio zależną z siedzibą w Niemczech, nie podlegają opodatkowaniu w tym państwie. Przepisy będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie ustanawiają w istocie korelacji pomiędzy możliwością odliczenia wydatków finansowych związanych z udziałem spółki dominującej a zyskiem podlegającym opodatkowaniu w spółce pośrednio zależnej. Ponadto zyski osiągnięte przez spółkę pośrednio zależną, które umożliwiły jej wypłacenie dywidend, podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych w Austrii, tak jak opodatkowaniu w Niemczech podlegają zyski spółki pośrednio zależnej, której siedziba znajduje się w tym państwie członkowskim, przy czym bez znaczenia w tym aspekcie jest miejsce siedziby spółki dominującej.

44 Z tych samych powodów przepisy krajowe, będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, nie mogą być usprawiedliwione zasadą terytorialności, określoną przez Trybunał w pkt 22 wyroku z dnia 15 maja 1997 r. w sprawie C-250/95 Futura Participations i Singer, Rec. str. I-2471. Przepisy te nie mogą bowiem zostać uznane za wyraz tej zasady, ponieważ wyłączają one możliwość dokonania odliczenia wydatków finansowych poniesionych przez spółkę dominującą, podlegającą nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech i otrzymującą dywidendy od spółki pośrednio zależnej z siedzibą w Austrii, ponieważ dywidendy te są zwolnione od podatku w Niemczech, gdy tymczasem dywidendy wypłacane tej samej spółce dominującej przez spółkę pośrednio zależną, podlegającą nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech i mającą siedzibę w tym państwie, podlegają takiemu samemu zwolnieniu od podatku, w wyniku zastosowania metody zaliczenia podatku uiszczonego przez spółkę wypłacającą dywidendy.

45 Rząd niemiecki nie może również podnosić dla uzasadnienia przepisów będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, iż stanowią one jedynie wykonanie przewidzianego w art. 4 ust. 2 dyrektywy 90/435 uprawnienia przysługującego każdemu państwu członkowskiemu w sytuacji, gdy spółka dominująca ma udział w zyskach spółki zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim — od których opodatkowania to pierwsze państwo członkowskie musi się bądź powstrzymać, bądź opodatkować je, jednocześnie upoważniając spółkę

dominującą do odliczenia od kwoty podatku należnego tę część podatku dochodowego od osób prawnych, płaconego przez spółkę zależną, która odnosi się do tych zysków — do ustalenia, iż koszty związane z udziałami nie podlegają odliczeniu od podlegającego opodatkowaniu zysku spółki dominującej. Niezależnie bowiem od tego, czy dyrektywa ta znajduje zastosowanie w niniejszej sprawie, uprawnienie takie powinno być wykonywane z poszanowaniem przepisów traktatu, a mianowicie w tym przypadku art. 52.

46 Ponieważ nie zostało wykazane, iż przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym są uzasadnione względami interesu ogólnego, należy stwierdzić, iż są one sprzeczne z art. 52 traktatu.

47 Jednak, mając na uwadze, iż przepisy te mają zastosowanie do zdarzeń, które nastąpiły w 1994 r., należy odwołać się do przepisów dotyczących swobody przedsiębiorczości zawartych w porozumieniu o EOG.

48 Jak wskazano w art. 6 tego porozumienia, jego postanowienia, w zakresie, w jakim są one co do istoty tożsame z odpowiednimi zasadami traktatu oraz aktami przyjętymi w jego zastosowaniu, podlegają w zakresie ich wykonania i stosowania wykładni zgodnej z odpowiednimi orzeczeniami Trybunału wydanymi przed datą podpisania tego porozumienia. Ponadto zarówno Trybunał, jak i Trybunał EFTA, uznały za konieczne czuwanie nad tym, aby przepisy porozumienia o EOG w zakresie, w jakim są one co do istoty tożsame z odpowiednimi zasadami traktatu, były interpretowane w jednolity sposób (wyroki Trybunału: z dnia 23 września 2003 r. w sprawie C-452/01 Ospelt i Schlössle Weissenberg, Rec. str. I-9743, pkt 29 i z dnia 1 kwietnia 2004 r. w sprawie C-286/02 Bellio F.lli, Rec. str. I-3465, pkt 34; wyrok Trybunału EFTA z dnia 12 grudnia 2003 r. w sprawie E-1/03 Urząd Nadzoru EFTA przeciwko Islandii, *Zbiór Orzeczeń Trybunału EFTA*, str. 143, pkt 27).

49 Należy stwierdzić, iż przepisy zakazujące wszelkich ograniczeń swobody przedsiębiorczości zawarte w art. 32 porozumienia o EOG są tożsame z przepisami zawartymi w art. 52 traktatu.

50 W tych okolicznościach na przedstawione pytanie należy udzielić odpowiedzi, iż art. 52 traktatu oraz art. 31 porozumienia o EOG powinny być interpretowane w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom państwa członkowskiego wyłączającym możliwość odliczenia dla celów podatkowych wydatków finansowych poniesionych przez spółkę dominującą podlegającą nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w tym państwie na zakup udziałów w spółce zależnej, gdy wydatki te dotyczą dywidend, które są zwolnione od podatku z uwagi na to, iż są wypłacane przez spółkę pośrednio zależną z siedzibą w innym państwie członkowskim lub państwie będącym stroną porozumienia, mimo że istnieje możliwość odliczenia takich wydatków, gdy dotyczą one dywidend wypłaconych przez spółkę pośrednio zależną z siedzibą w państwie członkowskim, w którym znajduje się także siedziba spółki dominującej, które w rzeczywistości również są zwolnione od podatku.

W przedmiocie wykładni przepisów dotyczących swobodnego przepływu kapitału

51 Zważywszy, iż przepisy traktatu i porozumienia o EOG dotyczące swobody przedsiębiorczości sprzeciwiają się przepisom krajowym, takim jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, zbędne jest badanie, czy przepisy traktatu dotyczące swobodnego przepływu kapitału również sprzeciwiają się takim przepisom krajowym.

W przedmiocie kosztów

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

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

Artykuł 52 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 43 WE) oraz art. 31 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. powinny być interpretowane w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom państwa członkowskiego wyłączającym możliwość odliczenia dla celów podatkowych wydatków finansowych poniesionych przez spółkę dominującą podlegającą nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w tym państwie na zakup udziałów w spółce zależnej, gdy wydatki te dotyczą dywidend, które są zwolnione od podatku z uwagi na to, iż są wypłacane przez spółkę pośrednio zależną z siedzibą w innym państwie członkowskim lub państwie będącym stroną porozumienia, mimo że istnieje możliwość odliczenia takich wydatków, gdy dotyczą one dywidend wypłaconych przez spółkę pośrednio zależną z siedzibą w państwie członkowskim, w którym znajduje się także siedziba spółki dominującej, które w rzeczywistości również są zwolnione od podatku.

Podpisy