WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 26 czerwca 2008 r. *

W sprawie C-284/06

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 22 lutego 2006 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 29 czerwca 2006 r., w postępowaniu:

Finanzamt Hamburg-Am Tierpark

przeciwko

Burda GmbH, dawniej Burda Verlagsbeteiligungen GmbH,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, G. Arestis (sprawozdawca), R. Silva de Lapuerta, E. Juhász i T. von Danwitz, sędziowie,

* Język postępowania: niemiecki.

rzecznik generalny: P. Mengozzi,
sekretarz: J. Swedenborg, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 13 czerwca 2007 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Burda GmbH, dawniej Burda Verlagsbeteiligungen GmbH, przez H. Geißlera, B. von Winterfelda oraz J. Lüdickego, Rechtsanwälte,

— w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lummę oraz C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala oraz W. Möllsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 31 stycznia 2008 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni 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, s. 6), w brzmieniu mającym zastosowanie w sprawie przed sądem krajowym (zwanej dalej „dyrektywą 90/435"), oraz art. 52 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 43 WE), a także art. 73b oraz 73d traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 56 WE i 58 WE).

2. Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy spółką Burda GmbH, dawniej Burda Verlagsbeteiligungen GmbH (zwaną dalej „Burdą"), a Finanzamt Hamburg-Am Tierpark (zwanym dalej „Finanzamt") w przedmiocie opodatkowania zysku wypłaconego w 1998 r. za lata 1996 i 1997 jednej ze spółek dominujących, to znaczy RCS International Services BV (zwanej dalej „RCS"), mającej siedzibę w Niderlandach.

Ramy prawne

Uregulowanie wspólnotowe

3. Zgodnie z motywem pierwszym dyrektywa służy ustanowieniu „zasad opodatkowania, które są neutralne w odniesieniu do konkurencji, w celu umożliwienia przedsiębiorstwom dostosowania się do wymagań wspólnego rynku, zwiększenia ich produktywności i zwiększenia ich siły konkurencyjnej na międzynarodowym poziomie".

4. Zgodnie z motywem trzecim dyrektywa ta ma na celu w szczególności wyeliminowanie niedogodności w aspekcie podatkowym dotyczących grup spółek z różnych państw członkowskich w porównaniu z grupami spółek z tego samego państwa członkowskiego.

5. Artykuły 1–7 dyrektywy 90/435 stanowią:

„Artykuł 1

1. Każde państwo członkowskie stosuje przepisy niniejszej dyrektywy 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.

[…]

Artykuł 2

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:

[…]

— Körperschaftsteuer w Republice Federalnej Niemiec,

[…]

lub podlega innemu podatkowi, który może być zastąpiony przez którykolwiek z powyższych podatków.

Artykuł 3

1. W celu stosowania niniejszej dyrektywy,

a) »spółka dominująca« to każda spółka w państwie członkowskim, która spełnia warunki wymienione w art. 2 i posiada co najmniej 25% udziału w kapitale spółki w innym państwie członkowskim spełniającej te same warunki;

b) »spółka zależna« to spółka, w której kapitale posiada udział wymieniona w lit. a) inna spółka.

[…]

Artykuł 4

1. Jeśli spółka dominująca, przez swój związek ze spółką zależną, ma udział w zyskach podzielonych [wypłaconych], 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, oraz we właściwych przypadkach, kwotę podatku potrącanego [pobieranego] u źródła dochodu, nałożonego w państwie członkowskim, w którym spółka zależna ma stałą siedzibę, z uwzględnieniem odstępstw przewidzianych w art. 5, do wysokości odpowiedniego podatku krajowego.

2. Jednakże każde państwo członkowskie może ustalić, że opłaty [koszty] odnoszące się do udziałów i strat wynikających z podziału zysków spółki zależnej nie mogą zostać odliczone od podlegającego opodatkowaniu zysku spółki dominującej. […]

[…]

Artykuł 5

1. Zyski, które spółka zależna dzieli [wypłaca] na rzecz spółki dominującej, są zwolnione z podatku dochodowego potrącanego [pobieranego] u źródła dochodu, przynajmniej w przypadkach, kiedy ta ostatnia posiada minimum 25% kapitału spółki zależnej.

[…]

3. Nie naruszając ust. 1, Republika Federalna Niemiec może, tak długo jak pobiera ona podatek dochodowy od osób prawnych w odniesieniu do zysków podzielonych według stawki o przynajmniej 11 punktów niższej od stawki stosowanej od zysków

zatrzymanych, lecz nie dłużej niż do połowy 1996 r., stosować, jako podatek wyrównawczy, podatek potrącany [pobierany] u źródła dochodu w wysokości 5% od zysków podzielonych [wypłaconych] przez spółki zależne, mające siedzibę w Republice Federalnej Niemiec.

[…]

Artykuł 6

Państwo członkowskie spółki dominującej, w którym spółka dominująca ma swoją siedzibę, może nie pobierać podatku potrącanego u źródła dochodu od zysków, które spółka otrzymuje od swojej spółki zależnej [państwo członkowskie, w którym spółka dominująca ma swoją siedzibę, nie może pobierać żadnego podatku u źródła od zysków, które owa spółka otrzymuje od spółki zależnej].

Artykuł 7

1. Używany w niniejszej dyrektywie termin »podatek potrącany [pobierany] u źródła dochodu« nie obejmuje zaliczek lub opłat z góry na podatek dochodowy od osób prawnych na rzecz państwa członkowskiego, w którym znajduje się siedziba spółki zależnej, w związku z podziałem udziału w zyskach dokonanym przez spółkę zależną na rzecz spółki dominującej.

2. Niniejsza dyrektywa nie narusza stosowania krajowych lub opartych na umowie postanowień mających na celu unikanie lub zmniejszenie podwójnego opodatkowania dywidend, w szczególności nie narusza przepisów dotyczących zapłaty kredytu podatkowego na rzecz podmiotów otrzymujących [zaliczenie na poczet podatku przez podmioty otrzymujące] dywidendy".

6. Zgodnie z załącznikiem do dyrektywy 90/435 dyrektywa ta dotyczy spółek prawa niemieckiego zwanych „Aktiengesellschaft", „Kommanditgesellschaft auf Aktien", „Gesellschaft mit beschränkter Haftung" oraz „bergrechtliche Gewerkschaft".

Uregulowania krajowe

KStG 1996

7. Paragraf 1 Körperschaftsteuergesetz 1996 (ustawy z 1996 r. o podatku dochodowym od osób prawnych) w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu przed sądem krajowym (BGBl. 1996 I, s. 340, zwanej dalej „KStG 1996") przewiduje między innymi, że nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych podlegają spółki kapitałowe posiadające zarząd lub siedzibę w Niemczech.

8. Zgodnie z § 2 KStG 1996 ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych podlegają w odniesieniu do dochodów osiągniętych w Niemczech podmioty, stowarzyszenia osób i masy majątkowe, które nie mają zarządu ani siedziby w Niemczech.

9. Na mocy § 23 KStG 1996 zwykła stawka podatku dochodowego od osób prawnych wynosi 45% dochodu podlegającego opodatkowaniu.

10. Paragraf 27 ust. 1 KStG 1996 przewiduje, że „jeżeli spółka kapitałowa podlegająca nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu [w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych] wypłaca zyski, kwota podatku zwiększa się lub zmniejsza o różnicę pomiędzy opodatkowaniem kapitału własnego spółki kapitałowej (opodatkowanie niewypłaconego kapitału), który zgodnie z § 28 jest uważany za wykorzystany na wypłaty zysków, a opodatkowaniem wynikającym z zastosowania stawki 30% zysków przed odliczeniem podatku dochodowego od osób prawnych (opodatkowanie wypłat)".

11. Paragraf 28 ust. 3 i 4 KStG 1996 stanowi:

„3. Składniki kapitału własnego podlegającego wykorzystaniu są uważane za wykorzystane na dokonanie wypłaty w kolejności określonej w § 30, z zastrzeżeniem ust. 4, 5 i 7. Kwotę, w jakiej składnik uważa się za wykorzystany, należy określić w zależności od jej zwykłego opodatkowania.

4. Jeżeli składnik lub składniki kapitału w rozumieniu § 30 ust. 1 zdanie trzecie pkt 1 i 2, początkowo uznane za wykorzystane w rozumieniu ust. 3, nie wystarczają następnie do zaliczenia na poczet wypłaty zysków, wypłatę tę należy zaliczyć na poczet składnika kapitału, o którym mowa w § 30 ust. 2 pkt 2, nawet jeżeli w wyniku tego zaliczenia osiągnie on wartość ujemną".

12. Paragraf 29 akapit drugi KStG 1996 przewiduje, że na koniec każdego roku obrotowego kapitał własny dzieli się na kapitał własny podlegający wykorzystaniu i pozostały kapitał własny, przy czym kapitał własny podlegający wykorzystaniu stanowi część kapitału własnego przewyższającą kapitał zakładowy.

13. Paragraf 30 ust. 1 i 2 KStG 1996 stanowi:

„1. Na koniec każdego roku obrotowego kapitał własny podlegający wykorzystaniu jest dzielony w zależności od sposobu opodatkowania. Pojedyncze składniki są oparte na podziale w poprzednim roku obrotowym. W podziale należy przedstawić osobno składniki, które odpowiadają:

1) dochodom, które po dniu 31 grudnia 1993 r. zostały opodatkowane według pełnej stawki podatku dochodowego od osób prawnych;

[…]

3) kwotom stanowiącym przyrost majątku, które nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych lub które spowodowały przyrost kapitału własnego spółki kapitałowej w ciągu lat obrotowych poprzedzających dzień 1 stycznia 1977 r.

2. Składnik określony w ust. 1 pkt 3 podlega dalszemu podziałowi na:

1) kapitał własny pochodzący z dochodów zagranicznych powstałych w latach obrotowych po dniu 31 grudnia 1976 r. […];

2) inne kwoty stanowiące przyrost majątku niepodlegające podatkowi dochodowemu od osób prawnych i nienależące do kategorii 3 i 4;

3) kapitał własny podlegający wykorzystaniu utworzony przed końcem roku obrotowego poprzedzającego dzień 1 stycznia 1977 r.;

4) wkłady udziałowców, które spowodowały przyrost kapitału własnego w latach obrotowych po dniu 31 grudnia 1976 r.”.

14. Część dochodów określonych w § 30 ust. 1 pkt 1 KStG 1996 podlegająca opodatkowaniu pełną stawką podatku dochodowego od osób prawnych, tj. 45%, jest oznaczona jako „EK 45”.

15. Kwoty stanowiące przyrost majątku określone w § 30 ust. 1 pkt 3 KStG 1996 niepodlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych są oznaczone jako „EK 0" oraz, w zależności od czterech kategorii określonych w § 30 ust. 2 KStG 1996, odpowiednio od „EK 01" do „EK 04".

16. Paragraf 40 KStG 1996 stanowi:

„Na podstawie § 27 podatek dochodowy od osób prawnych nie podlega zwiększeniu, jeżeli:

1) składnik w rozumieniu § 30 ust. 2 pkt 1 jest uważany za wykorzystany na cele wypłat [EK 01];

2) składnik w rozumieniu § 30 ust. 2 pkt 4 jest uważany za wykorzystany na cele wypłat [EK 04]".

17. Paragraf 44 ust. 1 zdanie pierwsze KStG 1996 stanowi:

„Jeżeli podmiot podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu świadczy usługi na własną rzecz, które w przypadku udziałowców odpowiadają dochodom w rozumieniu § 20 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o podatku dochodowym, jest on zobowiązany z zastrzeżeniem ust. 2 do przedłożenia udziałowcom na ich żądanie zaświadczenia na urzędowo określonym formularzu, zawierającego następujące dane:

1) nazwisko/nazwa i adres udziałowca;

2) wysokość świadczeń;

3) data płatności;

4) kwota podatku dochodowego od osób prawnych podlegająca zaliczeniu na podstawie § 36 ust. 2 pkt 3 zdanie pierwsze ustawy o podatku dochodowym;

5) kwota podatku dochodowego od osób prawnych podlegająca zwrotowi w rozumieniu § 52 [KStG 1996]; wystarczy, aby dane dotyczyły pojedynczej akcji, pojedynczego udziału lub pojedynczego prawa użytkowania;

6) wysokość świadczenia, dla którego składnik w rozumieniu § 30 ust. 2 pkt 1 jest uważany za wykorzystany;

7) wysokość świadczenia, dla którego składnik w rozumieniu § 30 ust. 2 pkt 4 jest uważany za wykorzystany".

18. Paragraf 50 ust. 1 pkt 2 KStG 1996 przewiduje między innymi, że podatek dochodowy od osób prawnych należny z tytułu dochodów podlegających poborowi u źródła jest uiszczany poprzez pobór u źródła, jeżeli beneficjent podlega jedynie ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu i jeżeli dochody nie pochodzą z przedsiębiorstwa handlowego, rolnego lub leśnego położonego na terytorium kraju.

19. Paragraf 51 KStG 1996 stanowi, że „jeżeli dochody udziałowca nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym w rozumieniu § 20 ust. 1 pkt 1–3 lub ust. 2 pkt 2 lit. a) ustawy o podatku dochodowym lub jeżeli dochody te nie są uwzględniane przy

ustalaniu podstawy opodatkowania zgodnie z § 50 ust. 1 pkt 1 lub 2, wyłączone jest zaliczenie lub zwrot podatku dochodowego od osób prawnych podlegającego zaliczeniu na podstawie § 36 ust. 2 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym".

20. Paragraf 52 ust. 1 KStG 1996 stanowi:

„Podatek dochodowy od osób prawnych, który nie podlega zaliczeniu zgodnie z § 51, jest zwracany na rzecz udziałowców podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu lecz zwolnionych z podatku dochodowego od osób prawnych, osób prawnych prawa publicznego oraz udziałowców podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie § 2 pkt 1 [KStG 1996] na ich wniosek, jeżeli podatek ten zgodnie z § 27 zwiększa się wskutek tego, że kapitał własny w rozumieniu § 30 ust. 2 pkt 3 jest uważany za wykorzystany na cele wypłat lub inne świadczenia".

EStG 1990

21. Paragraf 20 ust. 1 Einkommensteuergesetz 1990 (ustawy z 1990 r. o podatku dochodowym, BGBl. 1990 I, s. 1898, zwanej dalej „EStG 1990") stanowi:

„Dochody kapitałowe obejmują:

1) udziały w zysku (dywidendy);

2) […]

3) kwotę podatku dochodowego od osób prawnych podlegającą zaliczeniu na podstawie § 36 ust. 2 pkt 3”.

22. Paragraf 36 ust. 2 EStG 1990 przewiduje:

„[…]

Na poczet podatku dochodowego zalicza się:

[…]

3) podatek dochodowy od osób prawnych zapłacony przez podmiot lub stowarzyszenie osób podlegające nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, w wysokości 3/7 dochodów w rozumieniu § 20 ust. 1 pkt 1 (dywidendy) lub pkt 2, o ile dochody te nie pochodzą z wypłat, na które został wykorzystany kapitał własny w rozumieniu § 30 ust. 2 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych”.

23. Paragraf 43 ust. 1 EStG 1990 stanowi:

„Następujące dochody kapitałowe osiągnięte w Niemczech są opodatkowane podatkiem dochodowym poprzez opodatkowanie dochodów kapitałowych (podatek od dochodów kapitałowych):

1) dochody kapitałowe w rozumieniu § 20 ust. 1 pkt 1 i 2 […]".

Okoliczności faktyczne leżące u podstaw postępowania przed sądem krajowym, pytania prejudycjalne i postępowanie przed Trybunałem

24. Jak wynika z postanowienia odsyłającego, Burda jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością prawa niemieckiego z siedzibą i zarządem w Republice Federalnej Niemiec. W latach, których dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, udziały w niej posiadały w częściach równych spółka RCS z siedzibą w Niderlandach i spółka kapitałowa Burda International Holding GmbH (zwana dalej „Burdą International") z siedzibą w Niemczech.

25. W 1998 r. Burda postanowiła wypłacić zyski pochodzące z lat obrotowych 1996 i 1997 w częściach równych na rzecz RCS i Burda International. Wypłata tych zysków została opodatkowana stawką 30% na podstawie § 27 ust. 1 KStG 1996.

26. Z postanowienia odsyłającego wynika, że zgodnie z § 44 KStG 1996 jedynie Burda International Holding GmbH otrzymała zaświadczenie o możliwości odliczenia podatku dochodowego od osób prawnych w odniesieniu do wypłaty zysków dokonanej przez Burdę.

27. Z postanowienia tego wynika również, że w wyniku kontroli podatkowej ustalono, iż Burda wypłaciła zyski w kwocie przekraczającej kwotę dochodów podlegających opodatkowaniu. W związku z tym Finanzamt obniżył z kwoty 6 049 925 DEM do kwoty 4 915 490 DEM różne składniki kapitału własnego podlegającego wykorzystaniu objętego pełną stawką podatku dochodowego od osób prawnych (EK 45) oraz, na podstawie § 28 ust. 4 KStG 1996, dokonał zaliczenia wypłat, które po zmniejszeniu nie były już pokryte przez opodatkowany kapitał własny podlegający wykorzystaniu, na poczet kapitału własnego w rozumieniu § 30 ust. 2 pkt 2 KStG 1996 (EK 02).

28. Dokonanie tego zaliczenia spowodowało zwiększenie podatku dochodowego od osób prawnych za dwa sporne lata, a tym samym wydanie przez Finanzamt dwóch zmienionych decyzji podatkowych.

29. Burda wniosła odwołanie od tych decyzji do Finanzgericht Hamburg, kwestionując zastosowanie § 28 ust. 4 KStG 1996 na tej podstawie, że zaliczenie wypłaty zysków na rzecz RCS do kategorii EK 02 było błędne.

30. W tym względzie Burda podnosiła, że dysponowała wkładami kapitałowymi należącymi do kategorii EK 04, które były wystarczające do sfinansowania wypłaty zysków, a w każdym razie nie dysponowała kwotami stanowiącymi przyrost majątku należącymi do EK 02.

31. Wyrokiem z dnia 29 kwietnia 2005 r. Finanzgericht Hamburg uwzględnił skargę Burdy, stwierdzając zasadniczo, że należy zastosować § 28 ust. 3 KStG 1996 w ten sposób, że część zysków wypłacona RCS podlega zaliczeniu do EK 04.

32. Finanzamt wniósł rewizję od tego wyroku do Bundesfinanzhof.

33. Ten ostatni uznał, że należy odrzucić wykładnię § 28 ust. 4 KStG 1996 przyjętą przez Finanzgericht Hamburg. Zdaniem Bundesfinanzhof zakres stosowania tego przepisu nie może być ograniczony do udziałowców uprawnionych do zaliczenia, a tym samym wykluczać udziałowców takich jak RCS, którym nie przysługuje prawo do zaliczenia na poczet podatku.

34. Bundesfinanzhof wyraził jednak wątpliwość w kwestii, czy opodatkowanie wypłat dokonanych z kategorii EK 02 jest zgodne z dyrektywą 90/435 w zakresie, w jakim stanowi ono opodatkowanie u źródła, i ewentualnie z postanowieniami traktatu WE dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału lub swobody działalności gospodarczej.

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

„1) Jeżeli prawo krajowe przewiduje, że w przypadku wypłaty zysków przez spółkę zależną na rzecz spółki dominującej dochody i kwoty stanowiące przyrost majątku spółki kapitałowej podlegają opodatkowaniu, podczas gdy zgodnie z prawem krajowym nie byłyby one opodatkowane, gdyby spółka zależna zatrzymała je i nie wypłaciła ich spółce dominującej, to czy stanowi to »opodatkowanie u źródła dochodu« w rozumieniu art. 5 ust. 1 dyrektywy 90/435 […], obecnie art. 5 w brzmieniu wynikającym z dyrektywy Rady 2003/123/WE z dnia 22 grudnia 2003 r. (Dz.U. 2004, L 7, s. 41)?

2) W przypadku udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi przeczącej, jeżeli przepis krajowy przewiduje zaliczenia wypłaty zysku spółki kapitałowej na poczet kapitału własnego tej spółki ze skutkiem w postaci powstałego w ten sposób obciążenia podatkowego również wtedy, gdy spółka ta wykaże, że wypłaciła dywidendy udziałowcom niebędącym rezydentami, mimo iż tacy udziałowcy, w przeciwieństwie do udziałowców będących rezydentami, nie będą uprawnieni na podstawie prawa krajowego do zaliczenia na poczet ich własnego podatku pobranego od nich podatku dochodowego od osób prawnych, to czy jest to zgodne z art. [52, 73b i 73d traktatu]?”.

36. Pismem złożonym w sekretariacie Trybunału w dniu 18 lutego 2008 r. spółka Burda zwróciła się do Trybunału o zarządzenie, na podstawie art. 61 regulaminu, ponownego otwarcia procedury ustnej w celu zastosowania „środków organizacji postępowania".

W przedmiocie wniosku o ponowne otwarcie procedury ustnej i zastosowanie środków organizacji postępowania

37. Z orzecznictwa wynika, że Trybunał może z urzędu, na wniosek rzecznika generalnego lub na wniosek stron zarządzić otwarcie procedury ustnej na nowo, stosownie do art. 61 regulaminu, jeżeli uzna, że sprawa nie została dostatecznie wyjaśniona lub że podstawą rozstrzygnięcia będzie argument, który nie był przedmiotem dyskusji stron (zob. wyroki: z dnia 14 grudnia 2004 r. w sprawie C-210/03 Swedish Match, Zb.Orz. s. I-11893, pkt 25, z dnia 7 grudnia 2006 r. w sprawie C-306/05 SGAE, Zb.Orz. s. I-11519, pkt 27, oraz z dnia 28 czerwca 2007 r. w sprawie C-466/03 Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, Zb.Orz. s. I-5357, pkt 29).

38. Na poparcie swego żądania Burda wskazuje, że rzecznik generalny nie bierze pod uwagę w swojej opinii przepisów § 78 ust. 5 Körperschaftsteuerrichtlinien (niemieckiego okólnika dotyczącego podatku dochodowego od osób prawnych, zwanego dalej „KStR").

39. W tym względzie należy przypomnieć, że w ramach postępowania wszczętego na podstawie art. 234 WE do Trybunału nie należy wyjaśnienie właściwych przepisów prawa krajowego stosowanych w postępowaniu przed sądem krajowym. Prerogatywa ta należy jedynie do sądu krajowego, który przedstawiając ramy prawa krajowego, pozostawia Trybunałowi możliwość dostarczenia wszystkich elementów wykładni dotyczących prawa wspólnotowego umożliwiających sądowi krajowemu ocenę zgodności prawa krajowego z uregulowaniem wspólnotowym.

40. Tymczasem wiadomo, że sąd krajowy nie wymienia w postanowieniu odsyłającym § 78 ust. 5 KStR.

41. W rzeczywistości bowiem przez swoje twierdzenia Burda kwestionuje stanowisko rzecznika generalnego w przedmiocie wykładni § 28 ust. 4 KStG 1996 oraz okoliczność, iż nie podziela on jej oceny.

42. Z orzecznictwa wynika, że statut Trybunału Sprawiedliwości oraz jego regulamin nie dają stronom możliwości przedkładania uwag w odpowiedzi na opinię przedstawioną przez rzecznika generalnego (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie SGAE, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

43. Burda podnosi po drugie, że w przeciwieństwie do tego, co twierdzi rzecznik generalny, nie dysponowała ona zyskiem podlegającym wypłacie, który mógłby być opodatkowany według stawki 30%, oraz że dywidendy stanowiły jedynie zwolniony z podatku zwrot wkładów pieniężnych dokonanych przez wspólników.

44. Przez swoje twierdzenia Burda podnosi w istocie, że określone założenia faktyczne, na których opiera się ocena rzecznika generalnego, są nieścisłe, a wręcz niepełne.

45. W tym zakresie należy stwierdzić, że jedynie do sądu krajowego należy ustalenie stanu faktycznego, w jaki wpisują się kierowane przez niego pytania, lub przynajmniej wyjaśnienie założeń faktycznych, na których oparte zostały te pytania.

46. Tymczasem z pytania prejudycjalnego wynika, że okoliczności faktyczne powoływane przez Burdę w ramach jej wniosku nie zostały wskazane przez sąd krajowy.

47. Z powyższego wynika, że twierdzenia, o których mowa w pkt 43 niniejszego wyroku, nie mogą również uzasadnić ponownego otwarcia procedury ustnej z uwagi na wymogi ustalone w art. 61 regulaminu postępowania.

48. W tych okolicznościach Trybunał, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, stwierdza, że w niniejszej sprawie dysponuje wszelkimi informacjami koniecznymi do udzielenia odpowiedzi na pytania skierowane przez sąd krajowy.

49. W związku z tym nie ma potrzeby otwierania procedury ustnej na nowo, a co za tym idzie, należy również oddalić związany z tym wniosek o zastosowanie środków organizacji postępowania.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

50. Przez swoje pierwsze pytanie prejudycjalne sąd krajowy w istocie zmierza do ustalenia przez Trybunał, czy przepis prawa krajowego, który przewiduje w przypadku wypłaty zysków przez spółkę zależną na rzecz spółki dominującej opodatkowanie dochodów i przyrostu majątku spółki zależnej — które nie zostałyby opodatkowane, gdyby spółka zależna zatrzymała ów zysk zamiast wypłacać go spółce dominującej — stanowi opodatkowanie u źródła w rozumieniu art. 5 ust. 1 dyrektywy 90/435.

51. W tym zakresie, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, dyrektywa, która, jak to wynika z pkt 5 i 24 niniejszego wyroku, znajduje zastosowanie do sprawy

w postępowaniu przed sądem krajowym, wprowadzając wspólny system opodatkowania, ma na celu usunięcie niedogodności we współpracy między spółkami różnych państw członkowskich występujących w porównaniu ze współpracą między spółkami z tego samego państwa członkowskiego, a tym samym do ułatwienia współpracy spółek na szczeblu wspólnotowym. W ten sposób art. 5 ust. 1 dyrektywy 90/435 przewiduje w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania zwolnienie z opodatkowania u źródła w państwie siedziby spółki zależnej w przypadku wypłacania zysków (zob. wyroki: z dnia 17 października 1996 r. w sprawach połączonych C-283/94, C-291/94 i C-292/94 Denkavit i in., Rec. s. I-5063, pkt 22, z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-375/98 Epson Europe, Rec. s. I-4243, pkt 20, z dnia 4 października 2001 r. w sprawie C-294/99 Athinaïki Zythopoïïa, Rec. s. I-6797, pkt 25, z dnia 25 września 2003 r. w sprawie C-58/01 Océ van der Grinten, Rec. s. I-9809, pkt 45, z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11753, pkt 103).

52. W szczególności w odniesieniu do zawartego w art. 5 dyrektywy 90/435 zakazu pobierania przez państwa członkowskie podatku u źródła od zysków wypłaconych przez spółkę zależną będącą rezydentem na rzecz spółki dominującej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim Trybunał orzekł już, że pobraniem podatku u źródła jest każdy rodzaj opodatkowania dochodów uzyskanych w państwie, w którym dywidendy są wypłacane i dla którego przesłanką powstania obowiązku podatkowego jest wypłata dywidend lub jakiegokolwiek innego dochodu z tytułu udziałów, gdy podstawą opodatkowania jest dochód z tytułu tych udziałów oraz gdy podatnik jest posiadaczem tychże udziałów (ww. wyroki w sprawach: Epson Europe, pkt 23, Athinaïki Zythopoïïa, pkt 28 i 29, Océ van der Grinten, pkt 47, Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 108).

53. Z orzecznictwa tego wynika, że aby można było zastosować art. 5 ust. 1 dyrektywy 90/435, łącznie muszą zostać spełnione trzy przesłanki.

54. W tym zakresie rząd niemiecki podniósł, że trzecia z przesłanek wymienionych w pkt 52 niniejszego wyroku, to znaczy wymóg, aby podatnik był „posiadaczem tychże udziałów", nie została spełniona w postępowaniu przed sądem krajowym.

55. Należy stwierdzić, że Burda jest zobowiązana z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych przy wypłacie zysków, podczas gdy Burda International i RCS są posiadaczami udziałów.

56. Tym samym trzecia przesłanka istnienia poboru u źródła w rozumieniu art. 5 ust. 1 dyrektywy 90/435 nie została spełniona w sprawie przed sądem krajowym.

57. Oceny tej nie podważają argumenty Komisji Wspólnot Europejskich i Burdy wyprowadzone z ww. wyroku w sprawach Athinaïki Zythopoïïa, zmierzające do wykazania, iż Trybunał w rzeczywistości nie stosuje wspomnianego kryterium i preferuje podejście oparte na ocenach gospodarczych.

58. W szczególności zdaniem Komisji wykładnia przesłanek zastosowania art. 5 ust. 1 dyrektywy 90/435 powinna uwzględniać szczególną funkcję gospodarczą mechanizmu opodatkowania u źródła przewidzianego w tej dyrektywie. W przeciwnym razie stosowanie tego przepisu byłoby utrudnione w najczęstszych przypadkach, to znaczy za każdym razem, gdy spółka zależna wypłacałaby dywidendy na rzecz spółek dominujących, wówczas gdy spółki dominujące miałyby siedzibę w innym państwie członkowskim niż spółka zależna.

59. W tym zakresie Komisja dodaje, że gospodarczy skutek opodatkowania spółki zależnej odpowiada opodatkowaniu spółki dominującej, ponieważ podatek jest pobierany przez spółkę wypłacającą zyski i jest bezpośrednio wpłacany organom podatkowym.

60. Nie można zgodzić się z powyższymi twierdzeniami.

61. Należy stwierdzić w pierwszej kolejności, że z orzeczeń wydanych po wyroku w sprawie Athinaïki Zythopoïïa wynika, iż Trybunał utrzymał w zakresie pojęcia „pobór podatku u źródła" w rozumieniu art. 5 ust. 1 dyrektywy 90/435 przesłankę, zgodnie z którą podatnik musi być posiadaczem udziału (zob. ww. wyroki w sprawach: Océ van der Grinten, pkt 47, Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 108).

62. Ponadto twierdzenia tego nie podważają rzekome względy gospodarcze właściwe mechanizmowi opodatkowania u źródła, takie jak podniesione przez Komisję. W rzeczywistości bowiem względy te, o ile w ogóle mają one znaczenie, tylko wtedy przemawiają za stosowaniem art. 5 ust. 1 dyrektywy 90/435, gdy wszystkie przesłanki ustanowione w orzecznictwie wymienione w pkt 52 niniejszego wyroku są spełnione.

63. Ponieważ w postępowaniu przed sądem krajowym nie została spełniona trzecia przesłanka istnienia opodatkowania u źródła w rozumieniu art. 5 ust. 1 dyrektywy 90/435, przepis ten nie sprzeciwia się instrumentowi korekty rachunkowej, takiemu jak przewidziany w § 28 ust. 4 KStG 1996.

64. W związku z tym na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż przepis prawa krajowego, który przewiduje w przypadku wypłaty zysków przez spółkę zależną na rzecz spółki dominującej opodatkowanie dochodów i przyrostu majątku spółki zależnej — które nie zostałyby opodatkowane, gdyby spółka zależna zatrzymała ów zysk zamiast wypłacać go spółce dominującej — nie stanowi opodatkowania u źródła w rozumieniu art. 5 ust. 1 dyrektywy 90/435.

W przedmiocie pytania drugiego

65. Przez drugie pytanie sąd krajowy w istocie zmierza do ustalenia, czy art. 52, 73b i 73d traktatu powinny być interpretowane w ten sposób, że sprzeciwiają się one stosowaniu przepisu krajowego, takiego jak § 28 ust. 4 KStG 1996, na podstawie którego opodatkowanie zysków wypłacanych przez spółkę zależną mającą siedzibę w jednym z państw członkowskich na rzecz spółki dominującej podlega temu samemu mechanizmowi korekty niezależnie od tego, czy spółka dominująca ma siedzibę w tym samym państwie członkowskim, czy też w innym państwie członkowskim, podczas gdy w przeciwieństwie do spółki dominującej będącej rezydentem, spółka dominującą niebędąca rezydentem nie uzyskuje od państwa członkowskiego siedziby spółki zależnej prawa zaliczenia podatku.

66. Tytułem wstępu należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, o ile opodatkowanie bezpośrednie należy do kompetencji państw członkowskich, o tyle jednak powinny one wykonywać ją z poszanowaniem prawa wspólnotowego (zob. w szczególności wyroki: z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. s. I-7995, pkt 40, z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11673, pkt 36, z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-231/05 Oy AA, Zb.Orz. s. I-6373, pkt 20).

67. W sprawie przed sądem krajowym należy ustalić w pierwszej kolejności, czy i w jakim stopniu uregulowanie krajowe takie jak to w postępowaniu przed sądem krajowym może mieć wpływ na swobody przewidziane w art. 52, 73b i 73d traktatu.

W kwestii swobody, która ma zastosowanie w niniejszej sprawie

68. Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że jeśli uregulowanie krajowe dotyczy jedynie stosunków w ramach grupy spółek, wpływa ono w głównej mierze na swobodę działalności gospodarczej (zob. w szczególności ww. wyroki w sprawach: Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 118, Test Claimants in the Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 33, Oy AA, pkt 23).

69. Ponadto należy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem, gdy podmiot pochodzący z danego państwa członkowskiego posiada udział w kapitale spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, pozwalający mu wywierać rzeczywisty wpływ na decyzje tej spółki i określanie jej działalności, znajdują zastosowanie postanowienia traktatu dotyczące swobody działalności gospodarczej (zob. w szczególności ww. wyroki w sprawach: Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 31; Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 39, wyrok z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 27; ww. wyrok w sprawie Oy AA, pkt 20; wyroki: z dnia 23 października 2007 r. w sprawie C-112/05 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz.

s. I-8995, pkt 13, z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawie C-298/05 Columbus Container Services, Zb.Orz. s. I-10451, pkt 29).

70. Z postanowienia odsyłającego wynika, że 50% udziałów w Burdzie, która ma siedzibę na terytorium niemieckim, posiada spółka niebędąca rezydentem, tj. RCS. Taki udział RCS w kapitale zakładowym Burdy daje jej co do zasady prawo do wywierania rzeczywistego i decydującego wpływu na działalność spółki zależnej w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w poprzedzającym punkcie.

71. Należy również stwierdzić, że przepisy krajowe, takie jak sporne w postępowaniu krajowym, których stosowanie nie zależy od wysokości udziałów, które spółka otrzymująca dywidendy posiada w spółce wypłacającej, mogą być objęte zakresem zarówno art. 43 WE dotyczącego swobody działalności gospodarczej, jak i art. 56 WE dotyczącego swobodnego przepływu kapitału (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 36).

72. W tej kwestii należy jednak stwierdzić, że postępowanie przed sądem krajowym dotyczy wyłącznie wpływu spornych przepisów krajowych na sytuację spółki będącej rezydentem, która wypłaciła dywidendy wspólnikom posiadającym udziały dające im rzeczywisty wpływ na decyzje tej spółki i umożliwiające im określanie jej działalności (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 38).

73. W tym kontekście przepisy traktatu dotyczące swobody działalności gospodarczej znajdują zastosowanie do sprawy, takiej jak w postępowaniu przed sądem krajowym.

74. Gdyby nawet założyć, że przepisy KStG 1996 wywierają skutki ograniczające swobodny przepływ kapitału, to z orzecznictwa wynika, że skutki te byłyby nieuniknioną konsekwencją ewentualnego ograniczenia swobody działalności gospodarczej

i nie uzasadniają zatem odrębnej oceny tychże przepisów w świetle art. 73b traktatu (ww. wyrok w sprawie Oy AA, pkt 24, a także przytoczone tam orzecznictwo).

75. Z powyższego wynika, że na niniejsze pytanie należy odpowiedzieć jedynie w świetle przepisów traktatu dotyczących swobody działalności gospodarczej.

W przedmiocie istnienia ograniczenia swobody działalności gospodarczej

76. Swoboda działalności gospodarczej, którą art. 52 traktatu przyznaje podmiotom pochodzącym z 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 siedziby przedsiębiorstwa dla jego własnych obywateli, obejmuje, zgodnie z art. 58 traktatu WE (obecnie art. 48 WE), przysługujące spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Wspólnoty prawo wykonywania działalności w danym państwie członkowskim za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji (zob. w szczególności ww. wyroki w sprawach: Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 41, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 42).

77. W odniesieniu do spółek należy wskazać, że ich siedziba w rozumieniu art. 58 traktatu, podobnie jak obywatelstwo osób fizycznych, służy jako łącznik z porządkiem prawnym danego państwa. Dopuszczenie do tego, by państwo członkowskie siedziby przedsiębiorstwa mogło swobodnie stosować zróżnicowane traktowanie z tego tylko względu, że siedziba spółki położona jest w innym państwie członkowskim, uczyniłoby art. 52 traktatu bezprzedmiotowym. Swoboda działalności gospodarczej ma zatem na celu zagwarantowanie traktowania krajowego w przyjmującym państwie członkowskim, zakazując wszelkiej dyskryminacji ze względu na miejsce siedziby spółek (zob. w szczególności podobnie ww. wyrok w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 43, i przytoczone tam orzecznictwo).

78. Z postanowienia odsyłającego wynika, że sporna w postępowaniu przed sądem krajowym korekta ma na celu zagwarantowanie, że kwota podatku zapłaconego przez spółkę wypłacającą będzie odpowiadała po korekcie kwocie zaliczenia omyłkowo przyznanego udziałowcowi. W tym celu instrument korekty przewiduje, że kapitał własny, objęty kategorią EK 02, jest uwzględniany przy opodatkowywaniu w celu zagwarantowania, że podatek i zaliczenie podatku będą zgodne z oświadczeniami podatkowymi złożonymi przez udziałowca.

79. Należy wskazać, że przy stosowaniu takiego mechanizmu korekty, którego celem jest uniknięcie przyznania prawa zaliczenia podatku w odniesieniu do podatku niezapłaconego, korekta nie dotyczy kwoty zaliczonego podatku, lecz kwoty podatku zapłaconego przez spółkę wypłacającą.

80. Ponadto wiadomo, że instrument korekty przewidziany w § 28 ust. 4 KStG 1996 jest stosowany wobec spółki mającej siedzibę w Niemczech, niezależnie od tego, czy spółka ta jest spółką zależną spółki dominującej również mającej siedzibę w Niemczech, czy też spółki dominującej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim.

81. W tym kontekście Burda twierdzi, że dyskryminujące traktowanie w sprawie przed sądem krajowym polega właśnie na stosowaniu tego samego mechanizmu korekty do odmiennych sytuacji, bowiem w przeciwieństwie do spółek dominujących będących rezydentami, spółkom dominującym niebędącym rezydentami nie jest przyznawane prawo zaliczenia podatku celem skompensowania podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego przez spółkę wypłacającą.

82. Ponieważ dyskryminacja może polegać na stosowaniu tej samej zasady do odmiennych sytuacji, w celu ustalenia w sprawie przed sądem krajowym istnienia traktowania dyskryminującego pod względem podatkowym, a tym samym zasadniczo zakazanego przez art. 52 traktatu, należy zbadać, czy z punktu widzenia spornego przepisu spółki zależne będące rezydentami nie znajdują się w odmiennej sytuacji w zależności od tego, czy ich spółka dominująca jest rezydentem czy nierezydentem, a w związku z tym, czy przysługuje jej prawo zaliczenia podatku.

83. W tym zakresie należy przypomnieć, iż z postanowienia odsyłającego wynika, że stosowanie mechanizmu korekty księgowej przewidzianego w § 28 ust. 4 KStG 1996 nie jest w stanie zmienić ciężaru podatkowego Burdy w zależności od tego, czy jej spółka dominująca ma siedzibę w Niemczech, czy w innym państwie członkowskim.

84. W związku z tym nie można zgodzić się z tym, że stosowanie § 28 ust. 4 KStG 1996 prowadzi w odniesieniu do spółki zależnej do identycznego traktowania odmiennych sytuacji, ponieważ spółka zależna nie znajduje się w odmiennej sytuacji względem przepisów państwa swojej siedziby, w niniejszym przypadku Republiki Federalnej Niemiec, w zależności od tego, czy wypłaca ona zyski na rzecz spółki dominującej niebędącej czy też niebędącej rezydentem.

85. Oceny tej nie podważa okoliczność, podkreślona przez sąd krajowy, iż w przypadku udziałowców niebędących rezydentami opodatkowanie spółki wypłacającej staje się ostateczne w tym znaczeniu, że zwiększenie ciężaru podatkowego spółki wypłacającej nie zostaje skompensowane przyznaniem odpowiadającego mu prawa zaliczenia podatku.

86. W tym zakresie należy zauważyć, że z orzecznictwa wynika, iż do każdego z państw członkowskich należy zorganizowanie z poszanowaniem prawa wspólnotowego własnego systemu opodatkowania wypłacanych zysków, a także określenie w tych ramach podstawy opodatkowania oraz stawki podatkowej stosowanych do spółki dokonującej wypłat lub do udziałowców otrzymujących dywidendy, o ile podmioty te podlegają w tym państwie opodatkowaniu (ww. wyrok w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 50).

87. Zgodnie z tym samym wyrokiem, wobec braku przepisów ujednolicających lub harmonizujących na poziomie wspólnotowym państwa członkowskie zachowują uprawnienia do określania w sposób jednostronny lub w drodze umów kryteriów podziału kompetencji podatkowych, w szczególności w celu unikania podwójnego opodatkowania (ww. wyrok w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 52).

88. Zgodnie z powyższym prawo zaliczenia podatku przyznane na podstawie przepisów krajowych właściwych w postępowaniu przed sądem krajowym spółce dominującej będącej rezydentem służy unikaniu podwójnego opodatkowania w wymiarze gospodarczym zysków wypłaconych przez spółkę zależną będącą rezydentem, które są opodatkowywane po raz pierwszy u tej spółki zależnej.

89. Tymczasem w postępowaniu przed sądem krajowym, które dotyczy transgranicznej wypłaty zysków, to zasadniczo nie do państwa członkowskiego siedziby spółki zależnej należy zapobieganie takiemu podwójnemu opodatkowywaniu, lecz raczej do państwa członkowskiego, na którego terytorium ma siedzibę spółka dominująca.

90. W rzeczywistości bowiem zgodnie z art. 4 dyrektywy 90/435 to państwo członkowskie siedziby spółki dominującej powinno zwolnić zyski otrzymane przez tę spółkę od spółki zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim lub też zezwolić na odliczenie od kwoty jej podatku części podatku spółki zależnej zapłaconego od tych zysków.

91. W związku z tym w obydwu przypadkach państwo członkowskie siedziby spółki dominującej ma obowiązek stosować traktowanie pod względem podatkowym realizujące ten sam cel co prawo zaliczenia podatku przyznane przez państwo członkowskie siedziby spółki zależnej spółkom dominującym mającym tam swoje siedziby w taki sposób, aby uniknąć również podwójnego opodatkowania w wymiarze gospodarczym zysków wypłacanych w formie dywidendy.

92. W ten sposób, tak jak będąca rezydentem spółka dominująca względem spółki zależnej będącej rezydentem uzyskuje prawo zaliczenia podatku w państwie swojej siedziby, które jest jednocześnie państwem siedziby spółki zależnej, tak niebędąca rezydentem spółka dominująca względem spółki zależnej będącej rezydentem jest również chroniona przed ryzykiem podwójnego opodatkowania w wymiarze gospodarczym zysków wypłacanych w formie dywidendy, jednakże przez państwo członkowskie swojej siedziby.

93. Opodatkowanie wypłacanych zysków, jako zysków należących do EK 02 w sprawie przed sądem krajowym, jest kompensowane w każdym razie przez państwo członkowskie siedziby spółki dominującej.

94. Nieprzyznanie prawa zaliczenia podatku przez państwo członkowskie spółki zależnej spółce dominującej niebędącej rezydentem nie różnicuje zatem sytuacji będącej rezydentem spółki zależnej względem spółki dominującej będącej rezydentem od sytuacji będącej rezydentem spółki zależnej względem spółki dominującej niebędącej rezydentem.

95. Z powyższego wynika, że sytuacja będącej rezydentem spółki zależnej względem spółki dominującej będącej rezydentem nie różni się od sytuacji będącej rezydentem spółki zależnej względem spółki dominującej niebędącej rezydentem do celów stosowania przepisów spornych przed sądem krajowym, a tym samym nie można stwierdzić żadnego dyskryminacyjnego traktowania po stronie spółki zależnej będącej rezydentem.

96. Z powyższego wynika, że na pytanie drugie należy odpowiedzieć, iż art. 52 traktatu należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on stosowaniu przepisu krajowego takiego jak § 28 ust. 4 KStG 1996, na podstawie którego opodatkowanie zysków wypłacanych przez spółkę zależną mającą siedzibę w państwie członkowskim na rzecz spółki dominującej podlega temu samemu mechanizmowi korekty niezależnie od tego, czy spółka dominująca ma siedzibę w tym samym państwie członkowskim, czy też w innym państwie członkowskim, podczas gdy w przeciwieństwie do spółki dominującej będącej rezydentem spółka dominująca niebędąca rezydentem nie uzyskuje od państwa członkowskiego siedziby spółki zależnej prawa zaliczenia podatku.

W przedmiocie kosztów

97. 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 (czwarta izba) orzeka, co następuje:

1) **Przepis prawa krajowego, który przewiduje w przypadku wypłaty zysków przez spółkę zależną na rzecz spółki dominującej opodatkowanie dochodów i przyrostu majątku spółki zależnej — które nie zostałyby opodatkowane, gdyby spółka zależna zatrzymała ów zysk zamiast wypłacać go spółce dominującej — nie stanowi opodatkowania u źródła w rozumieniu art. 5 ust. 1 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.**

2) **Artykuł 52 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 43 WE) należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on stosowaniu przepisu krajowego, takiego jak § 28 ust. 4 Körperschaftsteuergesetz 1996 (ustawy z 1996 r. o podatku dochodowym od osób prawnych) w wersji znajdującej zastosowanie w sprawie przed sądem krajowym, na podstawie którego opodatkowanie zysków wypłacanych przez spółkę zależną mającą siedzibę w państwie członkowskim na rzecz spółki dominującej podlega temu samemu mechanizmowi korekty niezależnie od tego, czy spółka dominująca ma siedzibę w tym samym państwie członkowskim, czy też w innym państwie członkowskim, podczas gdy w przeciwieństwie do spółki dominującej będącej rezydentem spółka dominująca niebędąca rezydentem nie uzyskuje od państwa członkowskiego siedziby spółki zależnej prawa zaliczenia podatku.**

Podpisy