

Sprawa C-253/03

CLT-UFA SA

przeciwko

Finanzamt Köln-West

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof)

Swoboda przedsiębiorczości – Przepisy podatkowe – Podatek dochodowy od osób prawnych

Opinia rzecznika generalnego P. Légera przedstawiona w dniu 14 kwietnia 2005 r. I-0000

Wyrok Trybunału (trzecia izba) z dnia 23 lutego 2006 r. I-0000

Streszczenie wyroku

Swobodny przepływ osób – Swoboda przedsiębiorczości – Przepisy podatkowe

(traktat WE, art. 52 (obecnie, po zmianie art. 43 WE) i art. 58 (obecnie art. 48 WE))

Artykuł 52 traktatu (obecnie, po zmianie art. 43 WE) i art. 58 traktatu (obecnie art. 48 WE) sprzeciwiają się stosowaniu unormowań krajowych przewidujących wyższe stawki opodatkowania dochodów oddziału spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim niż stawka opodatkowania dochodów spółki zależnej takiej spółki, w przypadku gdy spółka zależna wypłaca w całości zyski swojej spółce dominującej.

W istocie art. 52 akapit pierwszy zdanie drugie traktatu wyrażnie pozostawia podmiotom gospodarczym swobodę wyboru formy prawnej, w jakiej zamierzają wykonywać działalność w innym państwie członkowskim, nie należy więc ograniczać tego wyboru poprzez dyskryminacyjne przepisy podatkowe. Swoboda wyboru formy prawnej działalności wykonywanej w innym państwie członkowskim służy między innymi umożliwieniu spółkom z siedzibą w jednym z państw członkowskich otwarcia oddziału w innym państwie członkowskim i wykonywaniu tam działalności na takich samych warunkach jak w przypadku spółek zależnych. Niestosowanie do oddziałów zmniejszonej stawki opodatkowania czyni mniej atrakcyjnym wykonywanie działalności w tej formie dla spółek z siedzibą w innych państwach członkowskich i w konsekwencji ogranicza swobodę wyboru formy prawnej działalności wykonywanej w innym państwie członkowskim.

Zadaniem sądu krajowego jest dokonanie oceny wysokości stawki opodatkowania, jaka powinna być stosowana do dochodów oddziału w zależności od stawki całkowitego opodatkowania, jaka znalazłaby zastosowanie w przypadku wypłacenia zysku przez spółkę zależną spółce dominującej.

(por. pkt 14, 15, 17, 31, 37 oraz pkt 1, 2 sentencji)

WYROK TRYBUNA?U (trzecia izba)

z dnia 23 lutego 2006 r. (*)

Swoboda przedsi?biorczo?ci – Przepisy podatkowe – Podatek dochodowy od osób prawnych

W sprawie C?253/03

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Bundesfinanzhof (Niemcy), postanowieniem z dnia 1 kwietnia 2003 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 13 czerwca 2003 r., w post?powaniu

CLT?UFA SA

przeciwko

Finanzamt Köln?West

TRYBUNA? (trzecia izba),

w sk?adzie: A. Rosas, prezes izby, J. Malenovský, J.?P. Puissechet, S. von Bahr (sprawozdawca) i U. L?ohmus, s?dzio?wie,

rzecznik generalny: P. L?eger,

sekretarz: M.?F. Contet, g?o?wny administrator,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn? i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 29 wrze?nia 2004 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu CLT?UFA SA przez A. Raupacha i D. Pohla, Rechtsanw?alte,
- w imieniu Finanzamt Köln?West przez K.?H. Vanyeka i G. Sasonow, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocnik?w,
- w imieniu rz?du niemieckiego przez C.?D. Quassowskiego, M. Lumm? i W.?D. Plessinga, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocnik?w,
- w imieniu Komisji Wsp?lnot Europejskich przez R. Lyala i G. Brauna, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocnik?w,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 14 kwietnia 2005 r.,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

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

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach sporu mi?dzy CLT?UFA SA (zwan? dalej „CLT?UFA”) a Finanzamt Köln?West (urz?dem podatkowym w Kolonii, zwanym dalej „Finanzamt”) w przedmiocie opodatkowania dochod?w niemieckiego oddzia?u CLT?UFA.

Postępowanie przed sądem krajowym i ramy prawne

- 3 Siedziba oraz zarząd spółki CLT/UFA mieszczą się w Luksemburgu. W 1994 r. (zwanym dalej „spornym rokiem podatkowym”) CLT/UFA miała oddział w Niemczech.
- 4 Finanzamt określił podstawę opodatkowania CLT/UFA – która podlegała w Niemczech obowiązkowi podatkowemu ograniczonemu do dochodów jej oddziału w spornym roku podatkowym – podatkiem dochodowym od osób prawnych na podstawie art. 5 ust. 1 zawartej pomiędzy Wielkim Księstwem Luksemburga a Republiką Federalną Niemiec umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania i współpracy administracyjnej w zakresie podatków dochodowych i majątkowych oraz podatków obrotowych i od nieruchomości, a także protokołu kołowego podpisanego w Luksemburgu w dniu 23 sierpnia 1958 r., które zostały zmienione protokołem dodatkowym z dnia 15 czerwca 1973 r. (zwanej dalej „umową o unikaniu podwójnego opodatkowania między Wielkim Księstwem Luksemburga a Republiką Federalną Niemiec”).
- 5 Finanzamt określił stawkę podatku na 42 % podlegającego opodatkowaniu dochodu oddziału, zgodnie z § 23 ust. 2 i 3 ustawy z 1991 r. o podatku od osób prawnych (Körperschaftsteuergesetz), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności sprawy (zwanej dalej „KStG”).
- 6 Odwołanie oraz skarga do Finanzgericht, w których CLT/UFA argumentowała, że zastosowana stawka podatku ma charakter dyskryminacyjny i narusza przysługującą jej na podstawie art. 52 w związku z art. 58 traktatu prawo do swobodnego wykonywania działalności gospodarczej, nie zostały uwzględnione. CLT/UFA wniosła w związku z tym sprawę do Bundesfinanzhof, żądając uchylenia wyroku Finanzgericht i zmiany decyzji podatkowej poprzez obniżenie stawki podatku do 30 % dochodu podlegającego opodatkowaniu.
- 7 Bundesfinanzhof wskazuje, że CLT/UFA, w związku z miejscem siedziby spółki i jej zarządu w Luksemburgu, została potraktowana w zakresie jej niemieckiego oddziału w sposób mniej korzystny, niż gdyby spółka ta wykonywała działalność w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjnej z siedzibą lub zarządem w Niemczech.
- 8 Bundesfinanzhof dodaje, że spółka akcyjna z siedzibą lub zarządem w Niemczech podlegałaby podatkowi od osób prawnych, którego stawka wynosi, jeżeli zysk nie zostanie wypłacony, 45 % dochodu przed opodatkowaniem. Stawka ta może jednak ulec obniżeniu. Podatek od osób prawnych zostałby obniżony do 33,5 %, zgodnie z § 27 ust. 1 i § 49 ust. 1 KStG oraz § 43 ust. 1 zdanie pierwsze pkt 1 i § 44d ust. 1 ustawy o podatku dochodowym (Einkommensteuergesetz 1994, zwanej dalej „EStG”), w przypadku wypłaconia zysku na rzecz spółki dominującej do dnia 30 czerwca 1996 r. Gdyby zysk został wypłacony spółce dominującej po dniu 30 czerwca 1996 r., stawka podatku zostałaaby obniżona do 30 % dochodu, zgodnie z § 44d ust. 1 zdanie trzecie EStG w związku z § 49 ust. 1 KStG. Bundesfinanzhof wskazuje, że spółki zależne korzystają z reguły z tego sposobu obniżenia stawki podatku.
- 9 Bundesfinanzhof powziął wątpliwości co do zasadności stosowania zróżnicowanych stawek podatku na niekorzyść CLT/UFA. W przypadku gdyby stawka opodatkowania oddziałów w wysokości 42 % naruszała traktat, Bundesfinanzhof wnosi do Trybunału o określenie wysokości stawki, która byłaby w zgodzie z traktatem. Zdaniem Bundesfinanzhof wystarczające byłoby obniżenie stawki opodatkowania dochodu stałego zakładu CLT/UFA do 33,5 %, gdyby otrzymała ona dochód natychmiast po zakończeniu spornego roku podatkowego.

Pytania prejudycjalne

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

„1) Czy art. 52 traktatu WE w związku z art. 58 traktatu WE należy interpretować w ten sposób, że opodatkowanie dochodu uzyskanego w roku podatkowym 1994 przez zagraniczną spółkę kapitałową z obszaru Unii Europejskiej za pośrednictwem oddziału w Niemczech niemieckim podatkiem od osób prawnych w wysokości 42 % (stawka stosowana do oddziałów) stanowi naruszenie swobody wykonywania działalności gospodarczej, podczas gdy

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

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

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

W przedmiocie pytania pierwszego

11 W pytaniu pierwszym sąd krajowy dąży w istocie do ustalenia, czy art. 52 i 58 traktatu sprzeciwiają się stosowaniu unormowań krajowych tego rodzaju, jak będzie przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, przewidujących dla oddziału spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim stawki podatku dochodowego wyższe niż dla spółki zależnej takiej spółki, jeżeli wypłaca ona w całości swoje zyski na rzecz spółki dominującej.

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

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

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

15 Swoboda wyboru formy prawnej działalności wykonywanej w innym państwie

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

26 W odniesieniu do argumentu Finanzamt, zgodnie z którym konieczność unikania podwójnego opodatkowania podatników podlegających w Niemczech nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu uzasadnia stosowanie wobec spółki zależnej niższej stawki opodatkowania, należy stwierdzić, że stawka ta znajduje zastosowanie nie tylko w przypadku

wyp?acenia zysku tego rodzaju podatnikom. Obni?ona stawka opodatkowania stosowana jest równie? w przypadku wyp?acenia zysku przez niemieckie spółki zale?ne na rzecz spółek wobec nich dominuj?cych z siedzib? w innych pa?stwach cz?onkowskich, na przyk?ad w Luksemburgu.

27 Je?li chodzi o niemieck? spółk? zale?n? spółki luksemburskiej, trzeba równie? doda?, ?e stawka opodatkowania stosowana do dochodów spółki zale?nej, obni?ona w stosunku do stawki stosowanej do dochodów oddzia?u, nie jest kompensowana wy?szym opodatkowaniem tych dochodów na szczeblu luksemburskiej spółki dominuj?cej.

28 Bundesfinanzhof wskazuje bowiem, ?e zgodnie z art. 5 ust. 1 w zwi?zku z art. 13 ust. 1 i 2 oraz art. 20 ust. 1 i 2 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania mi?dzy Wielkim Ksi?stwem Luksemburga a Republik? Federaln? Niemiec, zarówno zyski, jakie spółka luksemburska otrzymuje od swojej niemieckiej spółki zale?nej, jak i te, które otrzymuje od niemieckiego oddzia?u, s? zwolnione z luksemburskiego podatku dochodowego od osób prawnych.

29 W ?wietle wskazówek dostarczonych przez Bundesfinanzhof w postanowieniu odsy?aj?cym okazuje si? ponadto, ?e unormowania krajowe w zakresie sposobu obliczania podstawy opodatkowania nie dokonuj? rozró?nienia spółek z siedzib? w innych pa?stwach cz?onkowskich zale?nie od tego, czy wykonuj? one dzia?alno?? za po?rednictwem oddzia?u, czy spółki zale?nej, co mog?oby uzasadnia? odmienne traktowanie tych dwóch rodzajów spółek.

30 W zwi?zku z powy?szym okazuje si?, ?e niemieckie spółki zale?ne i oddzia?y spółek z siedzib? w Luksemburgu znajduj? si? w sytuacji obiektywnie porównywalnej.

31 Bior?c powy?sze pod uwag?, nale?y na pytanie pierwsze odpowiedzie?, ?e art. 52 i 58 traktatu WE sprzeciwiaj? si? stosowaniu unormowa? krajowych tego rodzaju, jak b?d?ce przedmiotem sprawy przed s?dem krajowym, przewiduj?cych wy?sz? stawki opodatkowania dochodów oddzia?u spółki z siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, ni? stawka opodatkowania dochodów spółki zale?nej takiej spółki w przypadku, gdy spółka zale?na wyp?aca w ca?o?ci zyski swojej spółce dominuj?cej.

W przedmiocie pytania drugiego

32 W drugim pytaniu Bundesfinanzhof d??y w istocie do ustalenia, czy doprowadzenie do zgodno?ci z art. 52 i 58 traktatu wymaga obni?enia stawki opodatkowania dochodów oddzia?u tego rodzaju, jak b?d?cy przedmiotem w sprawie przed s?dem krajowym, do 33,5 %, czyli stawki opodatkowania zysków wyp?aconych do dnia 30 czerwca 1996 r., czy do 30 %, czyli stawki stosowanej po tej dacie.

33 Jak wynika z odpowiedzi na pytanie pierwsze, do opodatkowania dochodów oddzia?u nale?y stosowa? stawki równ? stawce ca?kowitego opodatkowania, jaka mia?aby zastosowanie w takich samych okoliczno?ciach w przypadku wyp?acenia zysku przez spółk? zale?n? spółce dominuj?cej.

34 Nale?y stwierdzi?, ?e porównania tego trzeba dokonywa? w ?wietle okoliczno?ci faktycznych sprawy przed s?dem krajowym.

35 Wypada w tej kwestii przypomnie?, ?e w ramach procedury uregulowanej w art. 234 WE, opartej na ?cis?ym podziale zada? mi?dzy s?dy krajowe i Trybuna?, ocena okoliczno?ci faktycznych nale?y w pe?ni do kompetencji s?dów krajowych (wyroki z dnia 15 listopada 1979 r. w sprawie 36/79 Denkavit Futtermittel, Rec. str. 3439, pkt 12; z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C?235/95 Dumon i Froment, Rec. str. I?4531, pkt 25; z dnia 5 pa?dziernika 1999 r. w sprawach po??czonych C?175/98 i C?177/98 Lirussi i Bizzaro, Rec. str. I?6881, pkt 37 oraz z dnia 15 maja

2003 r. w sprawie C-282/00 RAR, Rec. str. I-4741, pkt 46).

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

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

W przedmiocie kosztów

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

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

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

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

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.