

Sprawa C-471/04

Finanzamt Offenbach am Main-Land

przeciwko

Keller Holding GmbH

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

Swoboda przedsiębiorczości – Podatek dochodowy od osób prawnych –Przysługujące spółce dominującej prawo do odliczenia wydatków poniesionych w związku z przysługującymi jej udziałami – Brak możliwości odliczenia wydatków finansowych mających gospodarczy związek z dywidendami zwolnionymi od podatku – Dywidendy wypłacone przez spółkę pośrednio zależną mającą siedzibę w innym państwie członkowskim niż spółka dominująca

Wyrok Trybunału (pierwsza 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); porozumienie o EOG, art. 31)

Artykuł 52 traktatu (obecnie, po zmianie, art. 43 WE) oraz art. 31 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym powinny być interpretowane w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom państwa członkowskiego wyrażającym 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 wypłacone 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.

(por. pkt 50 i sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 23 lutego 2006 r. (*)

Swoboda przedsiębiorczości – Podatek dochodowy od osób prawnych –Przysługujące spółce dominującej prawo do odliczenia wydatków poniesionych w związku z przysługującymi jej udziałami – Brak możliwości odliczenia wydatków finansowych mających gospodarczy związek z dywidendami zwolnionymi od podatku – Dywidendy wypłacone przez spółkę pośrednio zależną mającą siedzibę w innym państwie członkowskim niż spółka dominująca

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,

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, działającego 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 wyk?adni 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 zosta? z?o?ony w post?powaniu Finanzamt Offenbach am Main?Land przeciwko Keller Holding GmbH (zwanej dalej „Keller Holding”), spó?ce podlegaj?cej nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w Niemczech, dotycz?cym braku mo?liwo?ci odliczenia w celach podatkowych wydatków finansowych maj?cych gospodarczy zwi?zek z dywidendami wyp?aconymi na jej rzecz przez spó?k? po?rednio zale?n? maj?c? siedzib? w Austrii.

Ramy prawne

Porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym

3 Artyku? 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 przysz?ego rozwoju orzecznictwa postanowienia niniejszego Porozumienia, w zakresie, w jakim s? one co do istoty to?same z odpowiednimi zasadami Traktatu ustanawiaj?cego Europejsk? Wspólnot? Gospodarcz?, Traktatu ustanawiaj?cego Europejsk? Wspólnot? W?gla i Stali oraz aktami przyj?tymi w zastosowaniu tych dwóch traktatów, podlegaj? w zakresie ich wykonania i stosowania wyk?adni zgodnej z odpowiednimi orzeczeniami Trybuna?u Sprawiedliwo?ci Wspólnot Europejskich wydanymi przed dat? podpisania niniejszego Porozumienia”.

4 Artyku? 31 ust. 1 porozumienia o EOG ma nast?puj?ce brzmienie:

„W ramach postanowie? niniejszego Porozumienia zakazane s? wszelkie ograniczenia swobody przedsi?biorczo?ci obywateli pa?stw cz?onkowskich WE i pa?stw EFTA na terytorium któregokolwiek z tych pa?stw. Zakaz ten obejmuje równie? ograniczenia w tworzeniu agencji, oddzia?ów lub filii przez obywateli jednego z pa?stw cz?onkowskich WE lub pa?stw EFTA ustanowionych na terytorium któregokolwiek z tych pa?stw.

Z zastrze?eniem postanowie? rozdzia?u 4 swoboda przedsi?biorczo?ci obejmuje podejmowanie i wykonywanie dzia?alno?ci prowadzonej na w?asny rachunek, jak równie? zak?adanie i zarz?dzanie przedsi?biorstwami, a zw?aszcza spó?kami w rozumieniu artyku?u 34 akapit drugi, na warunkach ustanowionych przez ustawodawstwo pa?stwa przyjmuj?cego dla w?asnych obywateli”.

5 Artyku? 34 porozumienia o EOG stanowi:

„Na potrzeby stosowania postanowie? niniejszego rozdzia?u spó?ki za?o?one zgodnie z ustawodawstwem pa?stwa cz?onkowskiego WE lub pa?stwa EFTA i maj?ce swoj? statutow? siedzib?, zarz?d lub g?ówne przedsi?biorstwo na terytorium Umawiaj?cych si? Stron s? traktowane jak osoby fizyczne maj?ce przynale?no?? pa?stwa cz?onkowskiego WE lub pa?stwa EFTA.

Przez »spó?ki« rozumie si? spó?ki prawa cywilnego lub handlowego, w tym tak?e spó?dzielnie, oraz inne osoby prawne prawa publicznego lub prywatnego, z wyj?tkiem spó?ek, których dzia?alno?? nie jest nastawiona na osi?ganie 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. Jeżeli 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 tego podatku dochodowego od osób prawnych, pochodzącego 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. Jeżeli 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, której 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 szczególności, 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 wyżej wymienione elementy krajowe, dywidendy wypłacone 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 podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu i wypłacający dywidendy podlega zaliczeniu na poczet podatku należnego od udziałowca pobierającego dywidendy. Zatem, nawet jeżeli 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, jeżeli nie wypłacono dywidend w ramach zwolnienia od podatku. Natomiast, jeżeli dywidendy są wypłacone 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 (zwaną dalej „Keller Grundbau”), spółce z siedzibą w Niemczech. Keller Grundbau posiadała natomiast udziały w Keller Grundbau GmbH Wien (zwaną dalej „Keller Wien”), spółce mającej siedzibę w Austrii.

14 W latach 1994 i 1995 Keller Wien wypłacała 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 zacięgniętego w celu nabycia udziałów w Keller Grundbau, jak również wydatki związane z zarządzaniem tymi udziałami. Finanzamt Offenbach-Stadt, w owym czasie właściwy dla Keller Holding w zakresie podatku od osób prawnych, zakwestionowała odliczenie rzeczonych wydatków, na podstawie przepisów § 8b ust. 1 KStG w związku z § 3c EStG, w szczególności, w której dotyczy one dywidend zwolnionych od podatku, a mianowicie, dywidend wypłaconych przez Keller Wien.

16 Keller Holding wystąpiła ze skargą do Hessische Finanzgericht, który przyznał jej sukces 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

czyżby dotyczyły dywidend zwolnionych od podatku. Natomiast dywidendy pobrane przez spółkę podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech od spółki po równo 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 wypłacają 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 zwrócił 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 wyłączenie wtedy, gdy z tytułu tego udziału nie została wypłacona zwolniona od podatku zysk?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

20 W swym pytaniu sąd odsyłający w istocie zastanawia się, czy przepisy traktatu WE dotyczą swobody przedsiębiorczości i swobody przepływu kapitału sprzeciwiają się przepisom państwa członkowskiego, które wyłącza 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 wypłacone są one przez spółkę po równo 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 po równo zależną, mającą siedzibę w Austrii, niemieckiej spółce zależnej, która przekazała jej spółce dominującą.

22 Już na wstępie należy odrzucić podnoszone przez Finanzamt Offenbach am Main Land oraz rzędy 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 wprowadzenia spółki dominującej z siedzibą w Niemczech, która nie zgadza się z decyzją niemieckich organów podatkowych, odmawiając 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 wyłącza możliwość odliczenia od przychodu tych wydatków z uwagi na ich domniemany bezpośredni związek gospodarczy z dywidendami wypłaconymi przez spółkę po równo 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

znajduj? zastosowanie do sytuacji maj?cych zwi?zek z wewn?trzwspólnotow? wymian? handlow?, zagadnienie wynik?e w tym post?powaniu podlega przepisom traktatu dotycz?cym 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 nale?y przypomnie?, i? Republika Austrii wst?pi?a do Unii Europejskiej dopiero w dniu 1 stycznia 1995 r. W zwi?zku z tym, i? post?powanie przed s?dem krajowym dotyczy faktów maj?cych miejsce w 1994 r., traktat nie znajduje? zastosowania do tego pa?stwa.

26 Jednak?e na Trybunale spoczywa obowi?zek dostarczenia s?dowi krajowemu wszelkich informacji na temat wyk?adni prawa wspólnotowego, jakie mog? okaza? si? niezb?dne do wydania wyroku w zawiszej przed nim sprawie, niezale?nie od tego, czy s?d krajowy podniós? dan? kwesti? 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 wrze?nia 2004 r. w sprawie C?456/02 Trojani, Rec. str. I?7573, pkt 38).

27 Jak zauwa?aj? Keller Holding oraz Komisja Wspólnot Europejskich, poniewa? wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy zdarze?, które mia?y miejsce w 1994 r., nale?y uwzgl?dni? przepisy porozumienia o EOG dotycz?ce swobody przedsi?biorczo?ci i swobody przep?ywu kapita?u, które znajduje?y zastosowanie do stosunków pomi?dzy Republik? Federaln? Niemiec a Republik? Austrii w okresie od dnia 1 stycznia 1994 r. do dnia przyst?pienia tej ostatniej do Unii Europejskiej.

W przedmiocie interpretacji przepisów dotycz?cych swobody przedsi?biorczo?ci

28 Na wst?pie nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, mimo ?e opodatkowanie bezpo?rednie podlega kompetencji pa?stw cz?onkowskich, musz? one wykonywa? 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 wrze?nia 2004 r. w sprawie C?319/02 Manninen, Rec. str. I?7477, pkt 19).

29 Swoboda przedsi?biorczo?ci, któr? art. 52 traktatu przyznaje obywatelom pa?stw Wspólnoty i która oznacza dla nich dost?p do dzia?alno?ci na w?asny rachunek oraz mo?liwo?? jej wykonywania, jak równie? prawo tworzenia i zarz?dzania przedsi?biorstwami na tych samych warunkach, co okre?lone przez ustawodawstwo pa?stwa cz?onkowskiego po?o?enia przedsi?biorstwa dla jego w?asnych obywateli, obejmuje, zgodnie z art. 58 traktatu, przys?uguj?ce spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem pa?stwa cz?onkowskiego i maj?cym statutow? siedzib?, zarz?d lub g?ówny zak?ad na terytorium Wspólnoty Europejskiej prawo wykonywania dzia?alno?ci w danych pa?stwach cz?onkowskich za po?rednictwem spółki zale?nej, oddzia?u lub agencji (wyrok z dnia 21 wrze?nia 1999 r. w sprawie C?307/97 Saint-Gobain ZN, Rec. str. I?6161, pkt 35).

30 Nawet je?eli zgodnie z ich brzmieniem przepisy dotycz?ce swobody przedsi?biorczo?ci maj? na celu zapewnienie korzy?ci w postaci krajowego traktowania w przyjmuj?cym pa?stwie cz?onkowskim, to jednak równie? sprzeciwiaj? si? one temu, by pa?stwo pochodzenia nak?ada?o ograniczenia na przedsi?biorstwo po?o?one w innym pa?stwie cz?onkowskim, nale??ce 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 b?d?cymi przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym dywidendy wyp?acone przez spółk? po?rednio zale?n?, przekazane nast?pnie spółce dominuj?cej przez kolejn? spółk? zale?n?, podlegaj? uwzgl?dnieniu przy okre?leniu podstawy

opodatkowania spółki dominującej, gdy każda z tych spółek podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech. Jednakże w wyniku zastosowania metody polegającej na zaliczeniu uiszczanego 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, gdy 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 uiszczanego przez spółkę wypłacającą dywidendy na podatek należny od spółki, na której rzecz zostały one wypłacone. Jednakże wyjątkowo 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 rzędy niemiecki i Zjednoczonego Królestwa podnoszą, z jednej strony, iż taka różnica w traktowaniu nie stanowi ograniczenia swobody przedsiębiorczości, gdy 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 wypłacone przez krajową spółkę pośrednio zależną podlegają uwzględnieniu w celu określenia podstawy opodatkowania spółki dominującej, to jednak dywidendy wypłacone przez austriacką spółkę pośrednio zależną są zwolnione od podatku. Ograniczenie możliwości odliczenia wydatków finansowych jest korelatem zwolnienia od podatku dywidend wypłaconych za granicą. Okoliczności, iż w odniesieniu do Keller Holding nie zastosowano metody zaliczenia uiszczanego 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 siedzib? w Niemczech, zap?aci?aby podatek dochodowy od osób prawnych austriackim, a nie niemieckim organom podatkowym.

37 W zwi?zku z powy?szym nale?y wskaza?, i? w odniesieniu do opodatkowania wyp?aconych dywidend spó?ki dominuj?ce podlegaj?ce nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w Niemczech znajduj? si? w porównywalnej sytuacji niezale?nie od tego, czy otrzymuj? dywidendy od spó?ki po?rednio zale?nej z siedzib? w tym pa?stwie cz?onkowskim, czy te? od spó?ki po?rednio zale?nej z siedzib? w Austrii. W istocie w obu przypadkach dywidendy otrzymane przez spó?k? dominuj?c? s? w rzeczywisto?ci zwolnione od podatku. Tote? ograniczenie mo?liwo?ci odliczenia wydatków finansowych przez spó?k? dominuj?c?, jako korelat zwolnienia dywidend od podatku, które dotyczy wy?zcznie dywidend wyp?acanych za granic?, nie jest wyrazem zr?nicowania sytuacji prawnej spó?ek dominuj?cych w zale?no?ci od tego, czy ich spó?ka po?rednio zale?na ma siedzib? w Niemczech, czy w innym pa?stwie cz?onkowskim.

38 Okoliczno??, i? spó?ki po?rednio zale?ne z siedzib? w Austrii nie podlegaj? podatkowi dochodowemu od osób prawnych w Niemczech, jest w tym kontek?cie bez znaczenia. W rzeczywisto?ci odmiennie?? skutków podatkowych b?d?cych przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym dotyczy spó?ek dominuj?cych w zale?no?ci od tego, czy posiadaj? one spó?ki po?rednio zale?ne w Niemczech, podczas gdy ka?da z tych spó?ek dominuj?cych ma siedzib? w tym pa?stwie cz?onkowskim. Natomiast nale?y stwierdzi?, i? wyp?acanie dywidend przez spó?ki po?rednio od nich zale?ne nie powoduje opodatkowania spó?ki dominuj?cej niezale?nie od tego, czy pochodz? one od spó?ek po?rednio zale?nych opodatkowanych w Niemczech czy w Austrii.

39 Z drugiej strony rz?dy niemiecki i Zjednoczonego Królestwa, powo?uj?c si? 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, twierdz?, i? przepisy podatkowe b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym s? w sposób obiektywny uzasadnione przez konieczno?? zapewnienia spójno?ci krajowych systemów podatkowych. W ramach jednego rodzaju opodatkowania istnieje bezpo?redni zwi?zek pomi?dzy przyznaniem ulg podatkowych, a mianowicie mo?liwo?ci odliczenia wydatków finansowych zwi?zanych z udzia?em jednej spó?ki w kapitale drugiej, a rekompensowaniem tej ulgi przez obci??enie podatkowe, w tym przypadku podatek od wyp?aconych dywidend. Natomiast niekorzystna sytuacja podatkowa spó?ki dominuj?cej, takiej jak skar??ca, a mianowicie brak mo?liwo?ci odliczenia wskazanych powy?ej wydatków, jest rekompensowana przez mo?liwo?? pobrania dywidend zwolnionych od podatku.

40 Nale?y w tym miejscu przypomnie?, ?e w pkt 28 ww. wyroku w sprawie Bachmann i w pkt 21 ww. wyroku w sprawie Komisja przeciwko Belgii Trybuna? przyzna?, i? konieczno?? ochrony spójno?ci systemu podatkowego mo?e uzasadnia? ograniczenia w wykonywaniu podstawowych swobód zagwarantowanych przez traktat. Jednak, aby teza oparta na takim uzasadnieniu zosta?a przyj?ta, nale?a?oby wykaza? istnienie bezpo?redniego zwi?zku mi?dzy dan? ulg? podatkow? a kompensat? tej ulgi za pomoc? okre?lonego obci??enia 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 b?d?cych przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym wynika, i? spó?ki podlegaj?ce nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w Niemczech, które maj? kontrol? nad spó?k? zale?n? lub po?rednio zale?n? z siedzib? w tym samym pa?stwie cz?onkowskim, korzystaj? jednocze?nie z mo?liwo?ci odliczenia wydatków finansowych zwi?zanych z ich udzia?em w tych spó?kach oraz ze zwolnienia dywidend od podatku zgodnie z metod? zaliczenia uiszczonego podatku na poczet podatku nale?nego. Jednak?e chocia? dywidendy, które spó?ki dominuj?ce podlegaj?ce nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w Niemczech otrzymuj? od spó?ki zale?nej lub po?rednio zale?nej z siedzib? w Austrii, s? w ca?o?ci

zwolnione od podatku, to możliwość odliczenia wydatków finansowych nadal jest wyznaczona.

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, jak 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 uiszczanego 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 osiągnięte przez zagraniczną spółkę pośrednio zależną, w przeciwieństwie do zysków osiągniętych 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 umożliwiają 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 czeskim, 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, określonej 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 wyznaczają 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 wypłacone tej samej spółce dominującej przez spółkę pośrednio zależną, podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech i mającą siedzibę w tym państwie, podlegają takiemu samemu zwolnieniu od podatku, w wyniku zastosowania metody zaliczenia podatku uiszczanego przez spółkę wypłacającą dywidendy.

45 Rząd niemiecki nie może również podnosić dla uzasadnienia przepisów będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, iż stanowi one jedynie wykonanie przewidzianego w art. 4 ust. 2 dyrektywy 90/435 uprawnienia przysługującego każdemu państwu czeskiemu w sytuacji, gdy spółka dominująca ma udział w zyskach spółki zależnej mającej siedzibę w innym państwie czeskim – od których opodatkowania to pierwsze państwo czeskie musi się bronić powstrzymać, będąc opodatkowaną je, jednocześnie upoważniając spółkę dominującą do odliczenia od kwoty podatku należnego z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, wypłaconego 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 wykadni zgodnej z odpowiednimi orzeczeniami Trybunału wydanymi przed datą podpisania tego porozumienia. Ponadto zarówno Trybunał, jak i Trybunał EFTA, uznają 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 wyliczającym 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 wypłacone 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 wykadni 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, żadne 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 sprzeciwiaj się one przepisom państwa czonkowskiego wyznaczającym 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 czonkowskim 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 czonkowskim, w którym znajduje się także siedziba spółki dominującej, które w rzeczywistości również są zwolnione od podatku.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.