

Sprawa C-247/08

Gaz de France – Berliner Investissement SA

przeciwko

Bundeszentralamt für Steuern

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożony przez Finanzgericht Köln)

Swobodny przepływ kapitału – Zwolnienie w państwie członkowskim spółki zależnej z opodatkowania u źródła zysków wypłacanych na rzecz spółki dominującej – Pojęcie „spółka państwa członkowskiego” – „Société par actions simplifiée” prawa francuskiego

Streszczenie wyroku

1. *Zbliżenie ustawodawstw – Wspólny system opodatkowania stosowany w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich – Dyrektywa 90/435*

(dyrektywy Rady: 90/435, art. 2 lit. a), załącznik I, lit. f); 2003/123)

2. *Zbliżenie ustawodawstw – Wspólny system opodatkowania stosowany w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich – Dyrektywa 90/435*

(art. 43 WE, 56 WE; dyrektywa Rady 90/435, art. 2 lit. a), art. 5 ust. 1, załącznik I, lit. f))

1. Artykuł 2 lit. a) dyrektywy 90/435 w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich w związku z lit. f) załącznika do tej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że spółka prawa francuskiego mająca formę société par actions simplifiée nie może zostać uznana za „spółkę państwa członkowskiego” w rozumieniu tej dyrektywy przed jej zmianą przez dyrektywę 2003/123.

W istocie zgodnie z art. 2 lit. a) dyrektywy 90/435 pojęcie „spółka państwa członkowskiego” oznacza każdą spółkę, która ma jedną z form prawnych wymienionych w załączniku do tej dyrektywy. Tymczasem technika stosowana w większości liter załącznika do dyrektywy 90/435, a w szczególności w lit. f) tego załącznika, dotyczącej spółek prawa francuskiego, polegająca na wyliczeniu nazw form prawnych objętych zakresem tej dyrektywy, bez zamieszczania klauzuli umożliwiającej zastosowanie tej dyrektywy do innych spółek utworzonych na podstawie prawa danego państwa członkowskiego – z wyjątkiem, w odniesieniu do prawa francuskiego, podmiotów i przedsiębiorstw publicznych – oznacza, że nazwy te zostały wyliczone w sposób wyczerpujący.

Ponadto dyrektywa 90/435 nie ma na celu ustanowienia wspólnego reżimu dla wszystkich spółek w państwach członkowskich ani też dla wszystkich form uczestnictwa. W przypadkach, w których uczestnictwo w spółkach nie jest objęte omawianą dyrektywą, do państw członkowskich należy określić, czy i w jakim zakresie należy unikać podwójnego opodatkowania wypłacanych zysków w znaczeniu ekonomicznym, a także wprowadzenie w tym celu, jednostronnie lub w drodze umowy zawartej z innymi państwami członkowskimi, mechanizmów służących zapobieganiu lub zagodzeniu tego podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym.

(por. pkt 30, 32, 36, 37, 44; pkt 1 sentencji)

2. Nie istnieje żaden element, który mógłby mieć wpływ na ważność art. 2 lit. a) dyrektywy 90/435 w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich w związku z lit. f) załącznika do niej oraz w związku z art. 5 ust. 1 tej dyrektywy w świetle swobody przedsiębiorczości oraz swobodnego przepływu kapitału.

W istocie, o ile na podstawie art. 5 ust. 1 omawianej dyrektywy obowiązek zwolnienia z opodatkowania u źródła wszelkich zysków ciętych na państwach członkowskich jedynie w odniesieniu do wypłaty zysku przez spółkę, która może zostać uznana za spółkę w rozumieniu tej dyrektywy, o tyle jednak dyrektywa ta nie zezwala państwu członkowskiemu na traktowanie w mniej korzystny sposób zysków wypłacanych przez spółki innych państw członkowskich, które nie wchodzi do jej zakresu zastosowania, niż zysków wypłacanych przez porównywalne spółki na jego terytorium.

W związku z tym ograniczenie zakresu zastosowania dyrektywy 90/435, które już na wstępie wyłącza pozostałe spółki, które mogły zostać utworzone na podstawie prawa krajowego, takie jak ograniczenie wynikające z art. 2 lit. a) dyrektywy 90/435 oraz z lit. f) załącznika do niej, nie jest w stanie powodować ograniczenia swobody przedsiębiorczości lub swobodnego przepływu kapitału.

(por. pkt 59, 61–63; pkt 2 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 1 października 2009 r. (*)

Swobodny przepływ kapitału – Zwolnienie w państwie członkowskim spółki zależnej z opodatkowania u źródła zysków wypłacanych na rzecz spółki dominującej – Pojęcie „spółka państwa członkowskiego” – „Société par actions simplifiée” prawa francuskiego

W sprawie C-247/08

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht Köln (Niemcy) postanowieniem z dnia 23 maja 2008 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 9 czerwca 2008 r., w postępowaniu:

Gaz de France – Berliner Investissement SA

przeciwko

Bundeszentralamt für Steuern,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, M. Ilešić, A. Tizzano, E. Levits (sprawozdawca) i J.J. Kasel, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Mazák,

sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 30 kwietnia 2009 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Gaz de France – Berliner Investissement SA przez T. Hackemanna oraz H. von Cöllna, Rechtsanwälte, wspieranych przez U. Witt, Wirtschaftsprüfer,
- w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lummę oraz C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu włoskiego przez I. Bruni, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez P. Gentilego, avvocato dello Stato,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez H. Walker, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez K. Beala, barrister,
- 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 25 czerwca 2009 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 lit. a) 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 związku z lit. f) załącznika do tej dyrektywy, a także w związku z tego przepisu w świetle art. 43 WE, 48 WE, 56 WE i 58 WE.

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Gaz de France – Berliner Investissement SA, spółką z siedzibą we Francji mającą do 2002 r. formę prawną société par actions simplifiée (SAS), a Bundeszentralamt für Steuern (federalnym urzędem ds. finansowych) w przedmiocie opodatkowania zysków uzyskanych przez nią od Gaz de France Deutschland GmbH, której siedziba w trakcie roku podatkowego 1999 znajdowała się w Niemczech.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 2 dyrektywy 90/435 ma następującą treść:

„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:

[...]

– impôt sur les sociétés we Francji,

[...]

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

4 Zgodnie z art. 5 ust. 1 dyrektywy 90/435 zyski wypłacane przez spółkę zależną na rzecz spółki dominującej są zwolnione z podatku dochodowego pobieranego u źródła dochodu, przynajmniej w przypadkach, kiedy ta ostatnia posiada minimum 25% kapitału spółki zależnej.

5 Załącznik do dyrektywy 90/435, zatytułowany „Wykaz spółek wymienionych w art. 2 lit. a)”, wymienia pod lit. f) następujące spółki:

„spółki utworzone według prawa francuskiego, określone jako: »société anonyme«, »société en commandite par actions«, »société à responsabilité limitée«, jak również przemysłowe i handlowe instytucje publiczne oraz przedsiębiorstwa”.

6 Zgodnie z motywem czwartym dyrektywy Rady 2003/123/WE z dnia 22 grudnia 2003 r. zmieniającej dyrektywę 90/435/EWG (Dz.U. 2004, L 7, s. 41):

„Artykuł 2 dyrektywy 90/435/EWG definiuje spółki objęte jej zakresem podmiotowym. Załącznik zawiera wykaz spółek, do których ma zastosowanie dyrektywa. Niektóre formy spółek nie są zawarte w wykazie załącznika, mimo że dla celów podatkowych mają stałą siedzibę w państwie członkowskim i podlegają tam podatkowi dochodowemu od osób prawnych. Zakres stosowania dyrektywy 90/435/EWG powinien więc być rozszerzony na inne jednostki, które mogą prowadzić transgraniczną działalność gospodarczą we Wspólnocie i spełniają wszystkie warunki ustanowione w tej dyrektywie”.

7 Artykuł 1 pkt 6 dyrektywy 2003/123 przewiduje zastąpienie załącznika do dyrektywy 90/435 tekstem znajdującym się w załączniku do dyrektywy 2003/123. W wyniku tej zmiany nowa treść lit. f) załącznika do dyrektywy 90/435 brzmi następująco:

„spółki utworzone według prawa francuskiego określone jako: »société anonyme«, »société en commandite par actions«, »société à responsabilité limitée«, »sociétés par actions simplifiées«, »sociétés d’assurances mutuelles«, »caisses d’épargne et de prévoyance«, »sociétés civiles«, które automatycznie podlegają podatkowi dochodowemu od osób prawnych, »coopératives«, »unions de coopératives«, przemysłowe i handlowe instytucje publiczne oraz przedsiębiorstwa [publiczne] i inne spółki utworzone zgodnie z przepisami prawa francuskiego podlegające opodatkowaniu francuskim podatkiem dochodowym od osób prawnych”.

8 Zgodnie z art. 2 dyrektywy 2003/123 powinna ona zostać transponowana do prawa państw członkowskich najpóźniej do dnia 1 stycznia 2005 r.

9 Paragraf 44d Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym) w wersji mającej zastosowanie do okoliczności sprawy przed sądem krajowym (zwanej dalej „EStG 1999”) ma następujące brzmienie:

„(1) Na wniosek podatnika od dochodu z kapitału nie pobiera się podatku od dochodu z kapitału w rozumieniu § 20 ust. 1 pkt 1 [...] uzyskanego przez spółkę dominującą, która nie ma ani siedziby, ani zarządu na obszarze kraju, i pochodzi z wypłaty zysku przez spółkę kapitałową podlegającą nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w rozumieniu § 1 ust. 1 pkt 1 Körperschaftsteuergesetz [ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych] lub ze zwrotu podatku dochodowego od osób prawnych.

(2) Spółka dominująca w rozumieniu ust. 1 to spółka, która spełnia przesłanki art. 2 dyrektywy 90/435 określone w załączniku 7 do niniejszej ustawy i w chwili powstania zobowiązania z tytułu dochodu z kapitału na podstawie § 44 ust. 1 zdanie drugie jest w stanie wykazać, że posiada bezpośrednio co najmniej jedną czwartą kapitału zakładowego spółki kapitałowej podlegającej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Spółka ta musi ponadto wykazać posiadanie tego udziału w sposób nieprzerwany przez okres dwunastu miesięcy [...]”.

10 Załącznik 7 do EStG 1999 przewiduje:

„Spółka dominująca w rozumieniu art. 2 dyrektywy [90/435] jest spółką, która:

1. ma jedną z następujących form prawnych:

[...]

– spółki prawa francuskiego, określone jako:

société anonyme, société en commandite par actions, société à responsabilité limitée, jak również podmioty i przedsiębiorstwa publiczne o charakterze przemysłowym i handlowym;

[...]

2. 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;

3. podlega jednemu z poniższych podatków bez możliwości wyboru lub zwolnienia:

[...]

– impôt sur les sociétés en France,

[...]

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

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

11 W dniu 16 czerwca 1999 r. Gaz de France Deutschland GmbH, w której Gaz de France –

Berliner Investissement SA (zwana dalej „pozwaną w postępowaniu przed sądem krajowym”) posiada wszystkie udziały, dokonała na jej rzecz wypłaty zysku w wysokości 980 387 DEM, potrącając podatek od dochodów kapitałowych w wysokości 49 019,35 DEM, a także dodatek solidarnościowy w wysokości 2696,06 DEM, które zostały przekazane w właściwym stosownym podatkowym.

12 W dniu 16 sierpnia 1999 r. skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym złożyła do Bundesamt für Finanzen, od dnia 1 stycznia 2006 r. Bundeszentralamt für Steuern (zwanego dalej „pozwanym w postępowaniu przed sądem krajowym”), wniosek o zwrot podatku od dochodów kapitałowych i dodatku solidarnościowego.

13 Decyzją z dnia 6 września 1999 r. pozwany w postępowaniu przed sądem krajowym odmówił dokonania żdanego zwrotu na tej podstawie, że skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym nie była spółką dominującą w rozumieniu § 44d ust. 2 EStG 1999 w związku z art. 2 dyrektywy 90/435.

14 Ponieważ odwołanie wniesione od tej decyzji zostało oddalone, skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym wniosła skargę do Finanzgericht Köln, który stwierdził, że zgodnie z treścią dyrektywy 90/435 skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym nie miała prawa do zwrotu podatku od dochodu z kapitału, ponieważ w trakcie roku, w którym nastąpiła wypłata, nie posiadała formy spółki określonej w przepisie art. 2 lit. a) w związku z lit. f) załącznika do dyrektywy 90/435.

15 Niemniej jednak sąd ten ma wątpliwości co do tego, czy należy ograniczyć się do literalnej wykładni przepisów dyrektywy 90/435. Zdaniem tego sądu należy również uwzględnić cel tej dyrektywy, a także okoliczności, że po pierwsze, w chwili wejścia w życie tej dyrektywy w prawie francuskim nie istniała jeszcze forma prawna „société par actions simplifiée” oraz po drugie, że dyrektywa 2003/123 wprowadzała tę formę spółki do załącznika dyrektywy 90/435.

16 Zdaniem Finanzgericht Köln w rozpatrywanej przez niego sprawie pojawia się w związku z powyższym pytanie, czy niezamierzona luka prawna może uniemożliwić wywnioskowanie w drodze analogii z art. 2 lit. a) dyrektywy 90/435 w związku z lit. f) załącznika do niej, że spółka prawa francuskiego, która ma postać société par actions simplifiée, może zostać uznana w odniesieniu do lat poprzedzających rok 2005 za „spółkę państwa czonkowskiego” w rozumieniu dyrektywy 90/435 oraz czy w danym przypadku art. 2 lit. a) tej dyrektywy w związku z lit. f) załącznika do tej dyrektywy nie narusza art. 43 WE i 48 WE lub art. 56 WE i 58 WE.

17 W tych okolicznościach Finanzgericht Köln postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy art. 2 lit. a) [dyrektywy 90/435] w związku z lit. f) załącznika do [tej] dyrektywy [...] należy interpretować w ten sposób, że francuska spółka istniejąca w formie „société par actions simplifiée” jeszcze przed 2005 r. może być również uważana za „spółkę państwa czonkowskiego” w rozumieniu tej dyrektywy, a zyski, które uzyskała w 1999 r. w wyniku wypłaty zysków przez jej niemiecką spółkę zależną, należy zwolnić od podatku pobieranego u źródła zgodnie z art. 5 ust. 1 dyrektywy [90/435]?

2) W przypadku udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi przeczącej – czy art. 2 lit. a) [dyrektywy 90/435] w związku z lit. f) załącznika do [tej] dyrektywy [...] narusza postanowienia art. 43 WE i 48 WE lub art. 56 ust. 1 WE, art. 58 ust. 1 lit. a) WE i art. 58 ust. 3 WE, w zakresie w jakim artykuł ten w związku z art. 5 ust. 1 dyrektywy 90/435 przyznaje wprawdzie zwolnienie zysków wypłaconych przez niemiecką spółkę zależną od podatku pobieranego u źródła w przypadku francuskiej spółki dominującej w formie société anonyme, société en commandite par

actions lub société à responsabilité limitée, lecz nie przyznaje go w przypadku francuskiej spółki dominującej w formie société par actions simplifiée?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie dopuszczalności

18 Rząd włoski kwestionuje dopuszczalność wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na tej podstawie, iż nie zawiera on wskazówek co do struktury i reżimu prawnego société par actions simplifiée, a także pozostałych rodzajów spółek porównywalnych do niej. W braku takich wskazówek nie ma możliwości oceny elementów składowych się oceny wyjściowego założeń sądu krajowego, zgodnie z którym société par actions simplifiée posiada cechy charakterystyczne analogiczne do cech tych spółek prawa francuskiego, które zawsze korzystały ze zwolnienia z podatku pobieranego u źródła od wypłaconych zysków na podstawie art. 5 ust. 1 dyrektywy 90/435, a tym samym nie możliwa jest ocena znaczenia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dla rozstrzygnięcia sporu przed sądem krajowym.

19 W tym zakresie należy przypomnieć, że pomimo iż mając na uwadze rozdział kompetencji w ramach postępowania w przedmiocie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, wyjącznie do sądu krajowego należy określić przedmiot pytania, które zamierza zada Trybunałowi, to jednak Trybunał orzekł również, że w szczególnych okolicznościach i w celu zweryfikowania jego własnej kompetencji, to do niego należy ocena warunków, w jakich sąd krajowy kieruje do niego wniosek (zobacz między innymi wyrok z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-62/06 ZF Zefeser, Zb.Orz. s. I-11995, pkt 14).

20 Tak jest w szczególności w przypadku gdy Trybunał nie dysponuje elementami faktycznymi i prawnymi, które jego zdaniem są konieczne dla udzielenia użytecznej odpowiedzi na skierowane do niego pytania (zob. w szczególności wyroki: z dnia 13 marca 2001 r. w sprawie C-379/98 PreussenElektra, Rec. s. I-2099, pkt 39; z dnia 5 grudnia 2006 r. w sprawach połączonych C-94/04 i C-202/04 Cipolla i in., Zb.Orz. s. I-11421, pkt 25; a także z dnia 8 listopada 2007 r. w sprawie C-379/05 Amurta, Zb.Orz. s. I-9569, pkt 64). W rzeczywistości bowiem konieczność dokonania takiej wykładni prawa wspólnotowego, która będzie użyteczna dla sądu krajowego, nakłada na ten sąd obowiązek z zakresu ram faktycznych i prawnych, w które wpisują się zadane przez niego pytania, lub przynajmniej wyjaśnienia założeń faktycznych, na których pytania te są oparte (zob. w szczególności wyrok z dnia 23 marca 2006 r. w sprawie C-237/04 Enirisorse, Zb.Orz. s. I-2843, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).

21 Informacje zawarte w postanowieniach odsyłających powinny więc nie tylko pozwolić Trybunałowi na udzielenie użytecznych odpowiedzi, lecz również umożliwić rzędom państw członkowskich oraz innym zainteresowanym stronom przedstawienie uwag zgodnie z art. 23 statutu Trybunału Sprawiedliwości. Obowiązkiem Trybunału jest czuwanie, aby ta możliwość była zachowana, z uwzględnieniem tego, że na mocy wymienionego postanowienia zainteresowanym stronom doręczane są jedynie postanowienia odsyłające (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Enirisorse, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 W niniejszym przypadku należy zauważyć, że postanowienie odsyłające zawiera wystarczające przedstawienie stanu faktycznego i prawnego postępowania przed sądem krajowym, jak również powody, dla których sąd krajowy uznał, że udzielenie odpowiedzi na zadane pytania jest niezbędne, aby Trybunał był w stanie udzielić użytecznej odpowiedzi na te pytania. Ponadto z uwag rzędu niemieckiego, włoskiego i rzędu Zjednoczonego Królestwa, a także z uwag Komisji Wspólnot Europejskich wynika, że informacje zawarte we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym skutecznie umożliwiły im przyjęcie stanowiska w przedmiocie pytań skierowanych do Trybunału.

23 W tych okolicznościach brak w postanowieniu odsyłającym szczegółowego opisu przepisów dotyczących sociétés par actions simplifiées oraz reżimu dotyczącego pozostałych spółek prawa francuskiego nie może powodować niedopuszczalności skargi, jako że wykładnia prawa krajowego w żadnym wypadku nie należy do kompetencji Trybunału.

24 Z powyższego wynika, że należy udzielić odpowiedzi na pytania prejudycjalne.

Co do istoty

W przedmiocie pytania pierwszego

25 W pytaniu pierwszym sąd krajowy co do zasady ustalił, czy art. 2 lit. a) dyrektywy 90/435 w związku z lit. f) załącznika do niej należy interpretować w ten sposób, że spółka prawa francuskiego mająca postać société par actions simplifiée może zostać uznana za „spółkę państwa czonkowskiego” w rozumieniu tej dyrektywy przed jej zmianą przez dyrektywę 2003/123.

26 Celem udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy uwzględnić brzmienie przepisu, o którego wykładni wniesiono, oraz cele i systematykę dyrektywy (zob. podobnie wyroki: z dnia 17 października 1996 r. w sprawie C-283/94, C-291/94 i C-292/94 Denkavit i in., Rec. s. I-5063, pkt 24, 26, z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-375/98 Epson Europe, Rec. s. I-4243, pkt 22, 24; a także z dnia 3 kwietnia 2008 r. w sprawie C-27/07 Banque Fédérative du Crédit Mutuel, Zb.Orz. s. I-2067, pkt 22).

27 W tym zakresie należy przypomnieć, że dyrektywa 90/435, jak to wynika w szczególności z jej motywu trzeciego, 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 ułatwienie konsolidacji spółek na szczeblu wspólnotowym (ww. wyroki: w sprawie Denkavit i in., pkt 22; w sprawie Epson Europe, pkt 20; wyrok z dnia 4 października 2001 r. w sprawie C-294/99 Athinaïki Zythopoïia, Rec. s. I-6797, pkt 25; wyrok z dnia 25 września 2003 r. w sprawie C-58/01 Océ Van der Grinten, Rec. s. I-9809, pkt 45, a także ww. wyrok w sprawie Banque Fédérative du Crédit Mutuel, pkt 23). Dyrektywa służy w ten sposób zapewnieniu neutralności w aspekcie podatkowym wypłaty zysków przez spółkę z siedzibą w jednym państwie członkowskim na rzecz spółki dominującej z siedzibą w innym państwie członkowskim (zob. ww. wyrok w sprawie Banque Fédérative du Crédit Mutuel, pkt 24).

28 Tak jak to wynika z art. 1 dyrektywy 90/435, dotyczy ona wypłaty zysków otrzymywanych przez spółki jednego z państw członkowskich pochodzących od spółek zależnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich.

29 Artykuł 2 dyrektywy 90/435 ustanawia przesłanki, jakie powinna spełniać spółka w celu uznania jej za spółkę państwa członkowskiego w rozumieniu tej dyrektywy, i określa w ten

sposób zakres jej zastosowania. Przesłanki te, tak jak to podkreślił rzecznik generalny w pkt 27 opinii, są przesłankami kumulatywnymi.

30 Zgodnie z art. 2 lit. a) dyrektywy 90/435 pojęcie „spółka państwa czonkowskiego” oznacza każdą spółkę, która ma jedną z form prawnych wymienionych w załączniku do tej dyrektywy.

31 Załącznik do dyrektywy 90/435 posługuje się dwoma różnymi technikami dla oznaczenia spółek objętych jej zakresem zastosowania. W ten sposób, o ile pod lit. k) i l) tego załącznika zostało użyte sformułowanie rodzajowe oznaczające, odpowiednio, „spółki utworzone według prawa portugalskiego bądź spółkami handlowymi, spółkami prawa cywilnego mającymi postać spółdzielni, jak również przedsiębiorstwa publiczne [spółki handlowe lub spółki cywilne mające formę handlową, a także inne osoby prawne wykonujące działalność handlową lub przemysłową, które zostały utworzone zgodnie z prawem portugalskim]” oraz „spółki utworzone według prawa Zjednoczonego Królestwa”, tak w pozostałych punktach tego załącznika zostały bezpośrednio wskazane nazwy odnośnych form prawnych.

32 Ostatnia z wymienionych technik, stosowana w większości liter załącznika do dyrektywy 90/435, a szczególnie w lit. f) tego załącznika, dotyczącej spółek prawa francuskiego, polegająca na wyliczeniu nazw form prawnych objętych zakresem tej dyrektywy, bez zamieszczania klauzuli umożliwiającej zastosowanie tej dyrektywy do innych spółek utworzonych na podstawie prawa danego państwa czonkowskiego – z wyjątkiem, w odniesieniu do prawa francuskiego, podmiotów i przedsiębiorstw publicznych – oznacza, że nazwy te zostały wyliczone w sposób wyczerpujący.

33 W ten sposób zarówno z treści, jak i z systematyki art. 2 lit. a) dyrektywy 90/435, jak i z lit. f) załącznika do niej wynika, że aby spółka prawa francuskiego niebądźca podmiotem lub przedsiębiorstwem publicznym o charakterze przemysłowym lub handlowym mogła zostać uznana za spółkę państwa czonkowskiego w rozumieniu tej dyrektywy, powinna ona koniecznie posiadać jedną z form wyliczonych w sposób wyczerpujący w lit. f) do załącznika tej dyrektywy, a w szczególności być utworzona jako „société anonyme”, „société en commandite par actions” lub „société à responsabilité limitée”.

34 Wniosku tego nie podważają argumenty skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym oraz Komisji, zgodnie z którymi wykaz spółek w lit. f) został zamieszczony tytułem przykładu i jedynie w celu zapobieżenia problemom, jakie mogłyby wynikać z konfliktów dotyczących kwalifikacji, kiedy to jedna ze spółek byłaby traktowana pod względem podatkowym przez jedno państwo czonkowskie jako spółka kapitałowa, podlegająca podatkowi od osób prawnych, podczas gdy inne państwo uważałoby tę spółkę za spółkę osobową, niepodlegającą podatkowi od spółek, ponieważ niektóre państwa czonkowskie chciałyby przy przyjmowaniu dyrektywy 90/435 wycofać z zakresu zastosowania tej dyrektywy spółki osobowe.

35 Niemniej jednak należy podnieść, że wykładnia broniąca przez skarżącą w postępowaniu przed sądem krajowym, a także przez Komisję, mogłaby odpowiadać celom dyrektywy 90/435, które zostały wymienione w motywie trzecim tej dyrektywy, ponieważ wykładnia ta oznaczałaby rozciągnięcie zakresu zastosowania tej dyrektywy na powiększoną liczbę spółek i przyczyniłaby się w ten sposób do usunięcia penalizacji współpracy pomiędzy spółkami różnych państw czonkowskich w porównaniu do współpracy pomiędzy spółkami tego samego państwa czonkowskiego oraz ułatwiłaby konsolidację spółek na poziomie wspólnotowym.

36 Niemniej jednak, tak jak to podniósł rzecznik generalny w pkt 31 opinii, należy stwierdzić, że dyrektywa 90/435 nie ma na celu ustanowienia wspólnego reżimu dla wszystkich spółek w państwach czonkowskich ani też dla wszystkich form uczestnictwa.

37 W rzeczywistości bowiem w przypadkach, w których uczestnictwo w spółkach nie jest objęte dyrektywą 90/435, do państw członkowskich należy określenie, czy i w jakim zakresie należy unikać podwójnego opodatkowania wypłaconych zysków w znaczeniu ekonomicznym, a także wprowadzenie w tym celu, jednostronnie lub w drodze umowy zawartej z innymi państwami członkowskimi, mechanizmów służących zapobieganiu lub zagodzeniu tego podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym (zob. wyrok 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 54, oraz ww. wyrok w sprawie *Amurta*, pkt 24).

38 Dyrektywa 90/435 ogranicza w ten sposób kompetencje państwa członkowskiego w odniesieniu do opodatkowania zysków wypłaconych przez spółki mające siedzibę na jego terytorium na rzecz spółek mających siedzibę w innym państwie członkowskim, objętych zakresem zastosowania tej dyrektywy. W tych okolicznościach wymogi podstawowej zasady pewnością ci prawa sprzeciwiają się temu, aby wykaz spółek zamieszczony pod lit. f) załącznika do tej dyrektywy był interpretowany jako wykaz załączony tytułem wskazówki, jeżeli taka wykaznia nie wynika ani z jej treści, ani z systematyki dyrektywy 90/435.

39 Wykaznia popierana przez skarżycę w postępowaniu przed sądem krajowym oraz przez Komisję nie wynika równie z ewentualnych zamiarów wyrażenia przez niektóre państwa członkowskie w trakcie przyjmowania dyrektywy 90/435 z zakresu jej zastosowania jedynie spółek osobowych. W rzeczywistości bowiem intencje wyrażone przez państwa członkowskie w ramach Rady Unii Europejskiej są pozbawione mocy prawnej, jeżeli nie znajdują one wyrazu w przepisach prawnych. To przepisy prawne bowiem są skierowane do jednostek, które powinny mieć możliwość powoływania się na ich treść zgodnie z wymogami zasady bezpieczeństwa prawa (ww. wyrok w sprawie *Denkavit i in.*, pkt 29).

40 Wykaznia, na podstawie której *société par actions simplifiée* nie powinna być uznawana od chwili jej wprowadzenia do prawa francuskiego za objętą dyrektywą 90/435, została ponadto potwierdzona rozwojem prawodawstwa, a w szczególności treści dyrektywy 2003/123.

41 Po pierwsze, dyrektywa 2003/123 stanowi w motywie czwartym, że załącznik do niej zawiera wykaz spółek, do których ma zastosowanie dyrektywa, oraz że niektóre formy spółek nie są zawarte w wykazie załącznika, mimo że dla celów podatkowych mają stałą siedzibę w państwie członkowskim i podlegają tam podatkowi dochodowemu od osób prawnych. Ten sam motyw wyjaśnia, że zakres stosowania dyrektywy 90/435 powinien w związku z tym być rozszerzony na inne jednostki, które mogą prowadzić transgraniczną działalność gospodarczą we Wspólnocie i spełniają wszystkie warunki ustanowione w tej dyrektywie.

42 Po drugie, art. 1 pkt 6 dyrektywy 2003/123 przewiduje zastąpienie załącznika do dyrektywy 90/435 przez tekst znajdujący się w załączniku do dyrektywy 2003/123. W wyniku zmiany załącznika do dyrektywy 90/435 przez dyrektywę 2003/123 – lit. f) tego załącznika wymienia pomiędzy innymi spółkami *société par actions simplifiée* oraz zawiera, w szczególności w celu uwzględnienia ewolucji prawa krajowego, przepis przewidujący, że do zakresu zastosowania dyrektywy 90/435 wchodzi również i inne spółki utworzone na podstawie prawa francuskiego i podlegające we Francji podatkowi od osób prawnych.

43 Wreszcie należałoby podnieść, że w przeciwieństwie do tego, co twierdzi skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym oraz Komisja, ponieważ formy prawne prawa francuskiego objęte przez dyrektywę 90/435 zostały wymienione pod lit. f) załącznika do niej w sposób wyczerpujący, poszerzenie zakresu zastosowania tej dyrektywy w drodze analogii na inne rodzaje spółek, takie jak na przykład *société par actions simplifiée* prawa francuskiego, niezależnie od tego, czy są one porównywalne, jest niedopuszczalne.

44 Z uwagi na powyższe na pytanie pierwsze należałoby odpowiedzieć, że art. 2 lit. a) dyrektywy 90/435 w związku z lit. f) załącznika do tej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że spółka prawa francuskiego mająca formę *société par actions simplifiée* nie może zostać uznana za „spółkę państwa czonkowskiego” w rozumieniu tej dyrektywy przed jej zmianą przez dyrektywę 2003/123.

W przedmiocie pytania drugiego

45 W pytaniu drugim sąd krajowy zastanawia się nad ważnością art. 2 lit. a) dyrektywy 90/435 w związku z lit. f) załącznika do niej oraz art. 5 ust. 1 tej dyrektywy w świetle art. 43 WE i art. 48 WE lub art. 56 ust. 1 WE oraz art. 58 ust. 1 lit. a) WE i art. 58 ust. 3 WE, w zakresie w jakim z przepisów tych wynika zwolnienie z podatku pobieranego u źródła w przypadku wypłaty zysku spółki prawa niemieckiego na rzecz spółki dominującej prawa francuskiego mającej formę prawną *société anonyme*, *d'une société en commandite par actions* czy też *société à responsabilité limitée*, jednakże nie przewidują one takiego zwolnienia, w przypadku gdy chodzi o spółkę dominującą prawa francuskiego mającą formę prawną *société par actions simplifiée*.

46 Skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym podnosi w tym względzie, że wyłączenie *société par actions simplifiée* z zakresu zastosowania dyrektywy 90/435 doprowadzi do arbitralnego, mniej korzystnego traktowania jej w stosunku do *société anonyme* lub *société à responsabilité limitée* prawa francuskiego lub w stosunku do form prawnych spółek akcyjnych lub spółek z ograniczoną odpowiedzialnością pozostałych państw członkowskich wymienionych w tej dyrektywie. *Société par actions simplifiée* znajdzie się w mniej korzystnej sytuacji w szczególności dlatego, że prawo niemieckie nie określa środków proceduralnych, na podstawie których możliwe jest powoływanie się na sprzeczne z prawem wspólnotowym stosowanie podatku od dochodów z kapitału poza dziedzinę zastosowania dyrektywy 90/435.

47 Z kolei ani rząd niemiecki, wóski i rząd Zjednoczonego Królestwa, ani też Komisja nie wysuwają żadnego argumentu podważającego ważność dyrektywy 90/435. Po pierwsze, podstawowe wolności nie zakazują stosowania poboru u źródła jako takiego i nie sprzeciwiają się podwójnemu opodatkowaniu wynikającemu z równoległego wykonywania kompetencji podatkowych dwóch państw członkowskich. Po drugie, prawodawca dysponuje szerokim zakresem swobodnego uznania w zakresie harmonizacji i zbliżenia ustawodawstw. Ograniczenie zakresu harmonizacji lub zbliżenia ustawodawstw do poszczególnych dziedzin nie może samo w sobie stanowić bezprawności.

48 Rząd wóski podkreśla ponadto, że ponieważ *société par actions simplifiée* została ustanowiona po wejściu w życie dyrektywy 90/435, dyrektywa ta nie może zostać uznana za nieważną z powodu braku uwzględnienia tej formy prawnej spółki, jako że wady skutkujące nieważnością aktu prawnego muszą istnieć w chwili powstania tego aktu. Ponadto można by było się zastanawiać, czy dyrektywa 2003/123 nie powinna być a wyczerpująco *société par actions simplifiée* do wykazu załącznika dyrektywy 90/435 w sposób retroaktywny. Jednak w tym zakresie wyłączenie do swobodnego uznania prawodawcy wspólnotowego należałoby uzupełnienie lub też nieuzupełnienie załącznika do dyrektywy 90/435 i ograniczenie w czasie skutków wyłączenia tej formy prawnej do tego aneksu poprzez przewidzenie, że wyłączenie to nie ma skutków

retroaktywnych.

49 W tym zakresie należało przypomnieć, że ocena ważności danego aktu, której przeprowadzenia należało do Trybunału w ramach odwołania prejudycjalnego, powinna zazwyczaj opierać się na sytuacji istniejącej w chwili przyjęcia tego aktu (wyrok z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawach połączonych C-248/95 i C-249/95 SAM Schiffahrt i Stapf, Rec. s. I-4475, pkt 46).

50 Nawet jeżeli przyjąć, że ważność danego aktu mogłaby być oceniana na podstawie nowych elementów, które pojawiły się po jego przyjęciu (w wyroku w sprawie SAM Schiffahrt i Stapf, pkt 47), to taka ocena nie powinna jednak mieć miejsca w niniejszej sprawie.

51 W rzeczywistości bowiem, pomijając fakt, że société par actions simplifiée została wprowadzona do prawa francuskiego dopiero po przyjęciu dyrektywy 90/435, z odpowiedzi na pytanie pierwsze wynika, że w odniesieniu do spółek prawa francuskiego zakres zastosowania tej dyrektywy został ustalony poprzez wyliczenie nazw form prawnych objętych zakresem tej dyrektywy, bez zamieszczania klauzuli umożliwiającej zastosowanie tej dyrektywy do innych spółek utworzonych na podstawie prawa francuskiego.

52 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że instytucjom wspólnotowym przysuguje swobodne uznanie co do przystąpienia jedynie do progresywnej harmonizacji danej dziedziny lub do etapowego zbliżenia przepisów krajowych. Wprowadzenie takich środków jest bowiem co do zasady trudne, albowiem oznacza ono przygotowywanie ze strony właściwych instytucji wspólnotowych na podstawie różnych i różnych przepisów krajowych przepisów wspólnotowych zgodnych z celami określonymi w traktacie WE, które otrzymały zgodę kwalifikowanej większości członków Rady, a nawet, tak jak w dziedzinie podatków, otrzymały ich jednomyślną zgodę (zob. podobnie wyroki: z dnia 29 lutego 1984 r. w sprawie 37/83 Rewe-Zentrale, Rec. s. 1229, pkt 20; z dnia 13 maja 1997 r. w sprawie C-233/94 przeciwko Parlamentowi i Radzie, Rec. s. I-2405, pkt 43; a także z dnia 17 czerwca 1999 r. w sprawie C-166/98 Socridis, Rec. s. I-3791, pkt 26).

53 Należy jednak zbadać, czy takie ograniczenie zakresu zastosowania dyrektywy 90/435, które już na wstępie wyłącza z zakresu zastosowania inne spółki, które mogły zostać utworzone na podstawie prawa krajowego, takie jak ograniczenie wynikające z art. 2 lit. a) dyrektywy 90/435 i pkt f) załącznika do niej, może zostać uznane za nieważne w świetle artykułów traktatu gwarantujących swobodę przedsiębiorczości oraz swobodny przepływ kapitału.

54 Zgodnie utrwalonym orzecznictwem swoboda wykonywania przez podmioty pochodzące z jednego z państw członkowskich działalności gospodarczej na terytorium innego państwa członkowskiego 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 (zob. w szczególności wyroki: z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie 270/83 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. 273, pkt 13; z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie C-311/97 Royal Bank of Scotland, Rec. str. I-2651, pkt 22; z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-253/03 CLT-UFA, Zb.Orz. s. I-1831, pkt 13).

55 Z utrwalonego orzecznictwa wynika również, że nawet jeżeli zgodnie ze swym brzmieniem postanowienia traktatu dotyczącego swobody przedsiębiorczości mają na celu zapewnienie korzyści w postaci krajowego traktowania w przyjmującym państwie członkowskim, to jednak sprzeciwiają się one temu, by państwo członkowskie pochodzenia ograniczało podejmowanie działalności w innym państwie członkowskim przez swojego obywatela lub przez spółkę utworzoną zgodnie z

jego ustawodawstwem (zob. w szczególności wyroki: z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, Rec. s. I-4695, pkt 21; z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. s. I-7995, pkt 42; z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawie C-298/05 Columbus Container Services, Zb.Orz. s. I-10451, pkt 33; a także z dnia 15 maja 2008 r. w sprawie C-414/06 Lidl Belgium, Zb.Orz. s. I-301, pkt 19).

56 Tak jak to zostało przypomniane w pkt 27 niniejszego wyroku, dyrektywa 90/435, wprowadzając wspólny system opodatkowania, ma na celu usunięcie każdego rodzaju penalizacji spółpracy między spółkami z różnych państw członkowskich na tle spółpracy między spółkami z tego samego państwa członkowskiego, a tym samym ułatwienie konsolidacji spółek na szczeblu wspólnotowym (ww. wyrok w sprawie Banque Fédérative du Crédit Mutuel, pkt 23; wyrok z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie C-138/07 Cobelfret, Zb.Orz. s. I-731, pkt 28).

57 W celu zapewnienia na przyszłości podatkowej neutralności wypłaty zysków przez spółkę zależną z siedzibą w jednym państwie członkowskim na rzecz spółki dominującej z siedzibą w innym państwie członkowskim dyrektywa 90/435 zmierza do unikania podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym zysków, to znaczy do unikania sytuacji, w której wypłacone zyski zostaną opodatkowane raz po stronie spółki zależnej i drugi raz po stronie spółki dominującej (zob. ww. wyroki: w sprawie Banque Fédérative du Crédit Mutuel, pkt 24, 27; a także w sprawie Cobelfret, pkt 29).

58 W tym zakresie art. 5 ust. 1 dyrektywy 90/435 nakłada na państwa członkowskie obowiązek zwolnienia z opodatkowania u źródła zysków wypłaconych przez spółkę zależną na rzecz spółki dominującej jedynie wtedy, gdy spółka ta posiada w kapitale spółki zależnej co najmniej 25%.

59 O ile na podstawie dyrektywy 90/435 rzeczonego obowiązku ciążą na państwach członkowskich jedynie w odniesieniu do wypłaty zysku przez spółkę, która może zostać uznana za spółkę w rozumieniu tej dyrektywy, to wystarczy podnieść, że dyrektywa ta nie zezwala państwu członkowskiemu na traktowanie w mniej korzystny sposób zysków wypłaconych przez spółki innych państw członkowskich, które nie wchodzi do jej zakresu zastosowania, niż zysków wypłaconych przez porównywalne spółki na jego terytorium.

60 Trybunał orzekł już bowiem, że w przypadkach, które ze względu na wielkość udziałów w spółkach nie są objęte dyrektywą 90/435, do państw członkowskich należy określenie, czy i w jakim zakresie unika bądź podwójnego opodatkowania wypłaconych zysków w znaczeniu ekonomicznym, a także wprowadzenie w tym celu, jednostronnie lub w drodze umowy zawartej z innymi państwami członkowskimi, mechanizmów służących zapobieganiu tego rodzaju podwójnemu opodatkowaniu lub zagodzeniu go. Jednakże nie oznacza to, że mogą one stosować przepisy sprzeczne ze swobodami przepływu gwarantowanymi w traktacie (zob. ww. wyroki: w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 54; w sprawie Amurta, pkt 24; a także wyrok z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-303/07 Aberdeen Property Fininvest Alpha, Zb.Orz. s. I-5145, pkt 28).

61 W związku z tym ograniczenie zakresu zastosowania dyrektywy 90/435, które już na wstępie wyłącza pozostałe spółki, które mogą zostać utworzone na podstawie prawa krajowego, takie jak ograniczenie wynikające z art. 2 lit. a) dyrektywy 90/435 oraz z lit. f) załącznika do niej, nie jest w stanie powodować ograniczenia swobody przedsiębiorczości.

62 Wniosek przedstawiony w poprzednim punkcie odnosi się również do postanowień traktatu dotyczących swobody przepływu kapitału.

63 Z uwagi na powyższe na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że ocena tego pytania nie

wykazała żadnego elementu, który mógłby mieć wpływ na ważność art. 2 lit. a) dyrektywy 90/435 w związku z lit. f) załącznika do niej oraz w związku z art. 5 ust. 1 tej dyrektywy.

W przedmiocie kosztów

64 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:

1) **Artykuł 2 lit. a) 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 w związku z lit. f) załącznika do tej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że spółka prawa francuskiego mająca formę société par actions simplifiée nie może zostać uznana za „spółkę państwa członkowskiego” w rozumieniu tej dyrektywy przed jej zmianą przez dyrektywę Rady 2003/123 z dnia 22 grudnia 2003 r.**

2) **Ocena pytania drugiego nie wykazała żadnego elementu, który mógłby mieć wpływ na ważność art. 2 lit. a) dyrektywy 90/435 w związku z lit. f) załącznika do niej oraz w związku z art. 5 ust. 1 tej dyrektywy.**

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.