

Sprawa C-298/05

Columbus Container Services BVBA & Co.

przeciwko

Finanzamt Bielefeld-Innenstadt

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

Artykuły 43 WE i 56 WE – Podatek dochodowy i podatek majątkowy – Warunki opodatkowania dochodów przedsiębiorstwa mającego siedzibę w innym państwie członkowskim – Konwencja o unikaniu podwójnego opodatkowania – Metody zwolnienia z podatku lub zaliczenia podatku

Streszczenie wyroku

1. *Swobodny przepływ osób – Swoboda przedsiębiorczości – Postanowienia traktatu – Zakres stosowania*

(art. 43 WE)

2. *Pytania prejudycjalne – Wątpliwość Trybunału – Granice*

(art. 234 WE)

3. *Swobodny przepływ osób – Swoboda przedsiębiorczości – Swobodny przepływ kapitału – Przepisy podatkowe – Podatki dochodowe*

(art. 43 WE, 56 WE)

1. Nabycie przez jedną lub kilka osób fizycznych będących rezydentami jednego państwa członkowskiego wszystkich udziałów w spółce mającej siedzibę statutową w innym państwie członkowskim, przynajmniej tej osobie określony wpływ na decyzje tej spółki i umożliwiającej jej określenie działalności tej spółki, należy do zakresu przepisów traktatu dotyczących swobody przedsiębiorczości. Przepisy te mają więc zastosowanie do sytuacji, w której wszystkie udziały w spółce posiadają po równo lub bezpo równo członkowie jednej rodziny, którzy dążą do realizacji tych samych celów, podejmując decyzje dotyczące spółki i określając jej działalność na podstawie porozumienia za pośrednictwem jednego reprezentanta na zgromadzeniu wspólników.

(por. pkt 30–32)

2. Trybunałowi nie przysuguje w ramach art. 234 WE kompetencja do orzekania w przedmiocie ewentualnego naruszenia przez umawiające się państwo członkowskie przepisów dwustronnych konwencji służących zniesieniu lub złagodzeniu skutków podwójnego opodatkowania. W rzeczywistości bowiem Trybunał nie może badać relacji pomiędzy przepisem krajowym a przepisami konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania, ponieważ kwestia ta nie należy do zakresu wykadni prawa wspólnotowego.

(por. pkt 46, 47)

3. Artykuły 43 WE i 56 WE powinny być interpretowane w ten sposób, że nie sprzeciwiają się

one przepisom podatkowym państwa członkowskiego, zgodnie z którymi dochody rezydenta krajowego pochodzące z kapitału zainwestowanego w przedsiębiorstwie mającym siedzibę w innym państwie członkowskim nie są, pomimo istnienia konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej z państwem członkowskim siedziby tego przedsiębiorstwa, zwolnione z krajowego podatku dochodowego, lecz podlegają podatkowi krajowemu, na poczet którego zaliczany jest podatek zapłacony w innym państwie członkowskim.

Państwa członkowskie korzystają bowiem na obecnym etapie harmonizacji wspólnotowego prawa podatkowego z określonej autonomii. Z owej kompetencji podatkowej wynika, że swoboda spółek w wyborze usytuowania swej siedziby pomiędzy różnymi państwami członkowskimi w żadnej mierze nie oznacza, że państwa te mają obowiązek dostosowania swych systemów podatkowych do różnych systemów podatkowych innych państw członkowskich w celu zagwarantowania, że dana spółka, która wybrała umiejscowienie swej siedziby w jednym z państw członkowskich, będzie opodatkowana na poziomie krajowym w ten sam sposób co spółka, która umiejscowiła swoją siedzibę w innym państwie członkowskim. Ta autonomia w sprawach podatkowych oznacza również, że państwom członkowskim przysuguje swoboda w określaniu warunków i poziomu opodatkowania różnych form przedsiębiorstw spółek krajowych działających za granicą, z zastrzeżeniem traktowania ich w sposób niedyskryminacyjny w stosunku do porównywalnych przedsiębiorstw krajowych.

(por. pkt 43, 45, 51, 53, 57; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 6 grudnia 2007 r. (*)

Artykuły 43 WE i 56 WE – Podatek dochodowy i podatek majątkowy – Warunki opodatkowania dochodów przedsiębiorstwa mającego siedzibę w innym państwie członkowskim – Konwencja o unikaniu podwójnego opodatkowania – Metody zwolnienia z podatku lub zaliczenia podatku

W sprawie C-298/05

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht Münster (Niemcy) postanowieniem z dnia 5 lipca 2005 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 26 lipca 2005 r., w postępowaniu:

Columbus Container Services BVBA & Co.

przeciwko

Finanzamt Bielefeld-Innenstadt,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie, P. Jann, prezes izby, K. Lenaerts, J.N. Cunha Rodrigues, M. Ilešić i E. Levits (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 28 września 2006 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Columbus Container Services BVBA & Co. przez A. Cordewenera oraz J. Schönfelda, Rechtsanwälte, oraz przez T. Röddera, Steuerberater,
- w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lummę oraz U. Forsthoffa, działających w charakterze pełnomocników, oraz przez W. Schöna, profesora prawa,
- w imieniu rządu belgijskiego przez M. Wimmera, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez H.G. Sevenster oraz C. ten Dam oraz przez D.J.M. de Grave'a, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu portugalskiego przez L. Fernandesa oraz J.P. Santosa, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez C. White oraz V. Jackson, działające w charakterze pełnomocników, wspierane przez P. Bakera, QC, oraz T. Warda, 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 29 marca 2007 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 43 WE i 56 WE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania pomiędzy Columbus Container Services BVBA & Co. (zwaną dalej „Columbus”) a Finanzamt Bielefeld-Innenstadt (zwanym dalej „Finanzamt”) dotyczącego opodatkowania zysków osiągniętych przez Columbus w 1996 r.

Ramy prawne

Uregulowanie niemieckie

3 Zgodnie z § 1 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym (Einkommensteuergesetz, BGBl. 1990 I, str. 1902, zwanej dalej „EStG”) wszyscy rezydenci niemieccy są opodatkowani w sposób nieograniczony podatkiem dochodowym w Niemczech i podlegają opodatkowaniu zasadniczo w zakresie „wszystkich dochodów”. W myśl tej zasady, stosowanej do wszystkich rodzajów dochodów, wliczający w to dochody z działalności gospodarczej (§ 2 ust. 1 pkt 2 EStG) oraz dochody kapitałowe (§ 2 ust. 1 pkt 5 EStG), dochody osiągnięte zarówno w Niemczech, jak i za granicą są obliczane i opodatkowywane w jednakowy sposób.

4 Zgodnie z tym samym § 1 EStG, a także § 1 ustawy o podatku dochodowym od osób

prawnych (Körperschaftssteuergesetz, BGBl 1991 I, str. 637), podatkowi temu nie polega spółka, która została zaklasyfikowana jako spółka osobowa na podstawie prawa niemieckiego. Zyski osiągnięte przez taką spółkę zarówno w Niemczech, jak i za granicą zostają przypisane pro rata [proporcjonalnie] wspólnikom będącym rezydentami niemieckimi i opodatkowane w siedzibie ich zarządu (§ 15 ust. 1 pkt 2 zdanie pierwsze EStG) na podstawie zasady przejrzystości podatkowej spółek osobowych.

5 Takie przypisanie zysków spółki osobowej jej wspólnikom stosuje się również wówczas, gdy spółka ta, jako taka, podlega podatkowi dochodowemu od osób prawnych za granicą, w państwie czeskim, w którym ma siedzibę.

6 W celu zapobiegania podwójnemu opodatkowywaniu dochodów osiągniętych za granicą przez rezydentów niemieckich Republika Federalna Niemiec zawarła dwustronne konwencje, wśród których znajduje się konwencja pomiędzy Królestwem Belgii a Republiką Federalną Niemiec zmierzająca do unikania podwójnego opodatkowania i uregulowania innych określonych kwestii w dziedzinie podatku dochodowego i podatku majątkowego, podpisana w Brukseli w dniu 11 kwietnia 1967 r. (BGBl 1969 II, str. 18, zwana dalej „dwustronną konwencją podatkową”).

7 Zgodnie z art. 7 ust. 2 dwustronnej konwencji podatkowej zyski spółki niemieckiej wykonującej swą działalność za pośrednictwem stałego zakładu na terytorium Królestwa Belgii, takiego jak spółka komandytowa, podlegają opodatkowaniu w tym państwie czeskim w zakresie, w jakim są one przypisane owemu stałemu zakładowi. Zgodnie z postanowieniem odsyłającym, ponieważ belgijskie przepisy podatkowe opodatkują spółkę komandytową podatkiem dochodowym od osób prawnych, dwustronna konwencja podatkowa zrównuje wypłatę zysku z wypłatą dywidendy w rozumieniu art. 10 tej konwencji.

8 Zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 1 tej konwencji dochody rezydenta niemieckiego pochodzące z Belgii i opodatkowane na mocy tejże konwencji w tym państwie czeskim są zwolnione z podatku w Niemczech. Wiadomo, że dochody pochodzące z kapitału zainwestowanego w belgijskie spółki komandytowe objęte są systemem zwolnienia przewidzianego w rzeczonym art. 23 ust. 1 pkt 1.

9 W przeciwieństwie do tego, co zostało przewidziane w dwustronnej konwencji podatkowej, Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) [ustawa podatkowa dotycząca stosunków z zagranicą] w brzmieniu wynikającym z Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz [ustawy w sprawie harmonizacji i zwalczania oszustw] z dnia 21 grudnia 1993 r. (BGBl 1993 I, str. 2310, zwana dalej „AStG”), obowiązująca w dacie zaistnienia okoliczności faktycznych postępowania przed sądem krajowym, stanowi w § 20 ust. 2 i 3, że:

„2. Jeżeli dochody mające charakter inwestycji kapitałowych w rozumieniu § 10 ust. 6 zdanie drugie są osiągnięte przez zagraniczny zakład podatnika podlegającego nieograniczonemu opodatkowaniu w Niemczech i zostały opodatkowane jako dochody pośrednie w sytuacji, gdy ten zakład jest spółką zagraniczną, podwójnego opodatkowania unika się nie w drodze zwolnienia, lecz w drodze zaliczenia podatku zapłaconego od tych dochodów za granicą.

3. Jeżeli chodzi o aktywa przynoszące dochody, mające charakter inwestycji kapitałowych w rozumieniu § 10 ust. 6 zdanie drugie, z wyłączeniem dochodów mających charakter inwestycji kapitałowych w rozumieniu § 10 zdanie trzecie, w przypadkach, o których mowa w ust. 2, podwójnego opodatkowania należy unikać nie poprzez zwolnienie, a poprzez zaliczenie podatków odprowadzanych od tych aktywów za granicą. [...]”.

10 Paragraf 10 ust. 6 zdanie drugie AStG przewiduje, że:

„Dochody po?rednie maj?ce charakter inwestycji kapita?owych s? dochodami zagranicznych spó?ek pomocniczych pochodz?cymi z posiadania, zarz?dzania, utrzymywania lub podwy?szenia warto?ci ?rodków p?atniczych, wierzytelno?ci, papierów warto?ciowych, udzia?ów lub analogicznych sk?adników maj?tku [...]”.

11 Paragraf 8 ust. 1 i 3 AstG ma nast?puj?ce brzmienie:

„1. Spó?ka zagraniczna jest spó?k? pomocnicz? ze wzgl?du na dochody opodatkowane nisk? stawk? opodatkowania [...].

[...]

3. Niska stawka opodatkowania w rozumieniu ust. 1 oznacza, ?e dochody nie podlegaj? opodatkowaniu z tytu?u podatku od zysków stawk? 30% lub wy?sz? w pa?stwie, w którym znajduje si? zarz?d spó?ki lub w którym znajduje si? siedziba spó?ki zagranicznej, chyba ?e nie wynika to z potr?cenia z dochodami pochodz?cymi z innych ?róde? lub chyba ?e podatek uleg? zmniejszeniu zgodnie z prawem danego pa?stwa o podatki, które musia?a ponie?? spó?ka, z której pochodz? dochody [...]”.

Uregulowanie belgijskie

12 Zgodnie z prawem belgijskim przedsi?biorstwa zakwalifikowane jako „centra koordynacyjne” nale?? do systemu podatkowego ustanowionego przez rozporz?dzenie królewskie nr 187 z dnia 30 grudnia 1982 r. (*Moniteur belge* z dnia 13 stycznia 1983 r.). Na podstawie tego rozporz?dzenia podstawa opodatkowania dochodów osi?gni?tych w Belgii przez centrum koordynacyjne jest ustalana w sposób rycza?towy metod? zwan? „koszt plus”.

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytania prejudycjalne

13 Columbus jest spó?k? komandytow? prawa belgijskiego, która w chwili zaistnienia okoliczno?ci stanu faktycznego mia?a swoj? siedzib? w Antwerpii (Belgia). Jest ona centrum koordynacyjnym w rozumieniu rozporz?dzenia królewskiego nr 187.

14 Udzia?y w Columbus s? posiadane, z jednej strony, przez o?miu cz?onków jednej rodziny zamieszka?ych w Niemczech, przy czym ka?dy cz?onek posiada udzia? w wysoko?ci 10%, oraz, z drugiej strony, je?eli chodzi o pozosta?y udzia? w wysoko?ci 20%, przez niemieck? spó?k? osobow?, której udzia?y równie? nale?? do cz?onków tej?e rodziny. W trakcie zgromadzenia wspólników spó?ki Columbus, wszystkie udzia?y s? reprezentowane przez t? sam? osob?.

15 Columbus jest cz??ci? znacz?cej na poziomie mi?dzynarodowym grupy gospodarczej. Przedmiot dzia?alno?ci polega na koordynowaniu dzia?alno?ci tej grupy. Obejmuje on w szczególno?ci centralizacj? transakcji finansowych i ksi?gowo?ci, finansowanie bud?etu spó?ek zale?nych lub oddzia?ów, elektroniczne zarz?dzanie danymi, a tak?e dzia?alno?? reklamow? i marketingow?.

16 Dzia?alno?? gospodarcza Columbus jest po?wi?cona g?ównie zarz?dzaniu inwestycjami kapita?owymi w rozumieniu § 10 ust. 6 zdanie drugie AStG. Zarz?dzanie to pozwoli?o Columbus na osi?gni?cie w trakcie 1996 r. „wyników dzia?alno?ci” w wysoko?ci 8 044 619 DEM (4 113 148 euro) oraz „ró?nych dochodów” w wysoko?ci 53 477 DEM (27 342 euro).

17 Za rok 1996 r. belgijskie organy podatkowe opodatkowały Columbus według stawki mającej zastosowanie do centrów koordynacyjnych i opodatkowanie to wyniosło w niniejszym przypadku mniej niż 30% rzeczywiście osiągniętych zysków.

18 Zgodnie z prawem niemieckim Columbus jest spółką osobową.

19 Na podstawie niemieckiego prawa podatkowego, w szczególności na podstawie § 20 ust. 2 AStG, Finanzamt, decyzją o ustaleniu podatku z dnia 8 czerwca 1998 r. zwolnił z podatku w siedzibie wspólników różne dochody Columbus, obejmując je zastrzeżeniem progresji. Z kolei wspólnicy zostali opodatkowani podatkiem od zysków pochodzących z „wyników działalności” Columbus, przy czym Finanzamt zaliczył podatek zapłacony w Belgii od tych zysków.

20 Decyzją z dnia 16 czerwca 1998 r. Finanzamt, na podstawie § 20 ust. 3 AStG, ustalił ponadto wartość referencyjną majątku Columbus na dzień 1 stycznia 1996 r. w celu obliczenia podatku od majątku wspólników.

21 Columbus wniosł zażalenie do Finanzamt od tych decyzji, z wynikiem decyzji dotyczącej różnych dochodów, a następnie, po odrzuceniu tego zażalenia, wniosł skargę do Finanzgericht Münster.

22 Przed sądem Columbus powołał się w szczególności na niezgodność § 20 ust. 2 i 3 AStG z postanowieniami art. 43 WE. Zdaniem tej spółki fakt zastąpienia metody zwolnienia, przewidzianej w art. 23 ust. 1 pkt 1 dwustronnej konwencji podatkowej, metodą zaliczenia, przewidzianą w § 20 ust. 2 i 3 AStG, skutkuje uczynieniem powoływanych przedsięwzięć transgranicznych mniej atrakcyjnymi. Takie zniesienie korzyści podatkowej, z której korzystały te przedsięwzięcia, narusza w nieuzasadniony sposób zagwarantowaną przez traktat WE swobodę przedsiębiorczości.

23 Columbus podnosi ponadto, że jeżeli chodzi o dwustronną konwencję podatkową, to nieuzasadniono w należyty sposób braku przestrzegania jej przepisów.

24 Finanzgericht Münster nie wyklucza, że zasady ustanowione w § 20 ust. 2 i 3 AStG naruszają swobodę przedsiębiorczości. Ma on również wątpliwości co do zgodności rzeczonych zasad ze swobodnym przepływem kapitału. W rzeczywistości bowiem dodatkowe opodatkowanie, jakiemu przepisy te poddają zagraniczne dochody, jest w stanie zniechęcić rezydentów niemieckich do inwestowania w innym państwie członkowskim niż Republika Federalna Niemiec, przy czym nie można uzasadnić owego ograniczenia przepływu kapitału.

25 W tej sytuacji Finanzgericht Münster postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy zasady przewidziane w § 20 ust. 2 i 3 [AStG] (Außensteuergesetz), zwalniające z podwójnego opodatkowania dochody o charakterze inwestycji kapitałowej w zagranicznym przedsiębiorstwie podatnika podlegającego nieograniczonemu opodatkowaniu w Niemczech, które byłyby opodatkowane jako dochody pośrednie, gdyby to przedsiębiorstwo było spółką zagraniczną, wbrew postanowieniom [dwustronnej] konwencji [podatkowej], nie w drodze zwolnienia tych dochodów z podatku niemieckiego, lecz w drodze zaliczenia podatku od zysków pobranego za granicą, są sprzeczne z postanowieniami art. 52 traktatu WE, obecnie art. 43 WE i art. 73 B?73 D traktatu WE, obecnie 56 WE?58 WE?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

26 W swoim pytaniu sąd krajowy zasadniczo zmierza do ustalenia, czy art. 43 WE i 56 WE

powinny być interpretowane w ten sposób, iż sprzeciwiają się one krajowym przepisom podatkowym państwa członkowskiego, takim jak sporne w postępowaniu krajowym, na podstawie których dochody rezydenta krajowego pochodzą z inwestycji kapitałowej w przedsiębiorstwie mającym siedzibę w innym państwie członkowskim nie są, pomimo istnienia konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej z państwem członkowskim siedziby tego przedsiębiorstwa, zwolnione z krajowego podatku dochodowego, lecz podlegają opodatkowaniu krajowemu, na poczet którego zaliczany jest podatek zapłacony w innym państwie członkowskim.

27 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w braku ujednolicenia lub harmonizacji na szczeblu wspólnotowym państwa członkowskie zachowują kompetencję do określania kryteriów opodatkowania dochodów i majątku w celu unikania, w razie potrzeby w drodze umów międzynarodowych, podwójnego opodatkowania (zob., w szczególności, wyroki: z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain ZN, Rec. str. I-6161, pkt 57; z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-290/04 FKP Scorpio Konzertproduktionen, Zb.Orz. str. I-9461, pkt 54; z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Zb.Orz. str. I-11673, pkt 52).

28 Jednakże, chociaż opodatkowanie bezpośrednie należy do kompetencji państw członkowskich, to muszą one wykonywać ją z poszanowaniem prawa wspólnotowego (zob. wyrok z dnia 19 stycznia 2006 r. w sprawie C-265/04 Bouanich, Zb.Orz. str. I-923, pkt 28 oraz ww. wyrok w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 36).

W przedmiocie istnienia ograniczenia swobody przedsiębiorczości

29 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem do zakresu stosowania postanowień traktatu dotyczących swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej należą przepisy krajowe, które znajdują zastosowanie, gdy obywatel danego państwa członkowskiego posiada udział w kapitale spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, pozwalający mu wywierać niewątpliwą wpływ na decyzje tej spółki i określać jej działalność (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-231/05 Oy AA, Zb.Orz. str. I-6373, pkt 20; z dnia 23 października 2007 r. w sprawie C-112/05 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. str. I-8995, pkt 13).

30 W ten sposób, zgodnie z tym orzecznictwem, nabycie przez jedną lub kilka osób fizycznych będących rezydentami jednego państwa członkowskiego wszystkich udziałów w spółce mającej siedzibę statutową w innym państwie członkowskim, przyznające tej osobie określony wpływ na decyzje tej spółki i umożliwiającej jej określenie działalności tej spółki, należy do zakresu przepisów traktatu dotyczących swobody przedsiębiorczości (zob. wyroki: z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-251/98 Baars, Rec. str. I-2787, pkt 21 i 22; a także z dnia 5 listopada 2002 r. w sprawie C-208/00 Überseering, Rec. str. I-9919, pkt 77).

31 W niniejszej sprawie z pkt 14 niniejszego wyroku wynika, że wszystkie udziały w Columbus posiadają pośrednio lub bezpośrednio członkowie jednej rodziny. Dlatego oni do realizacji tych samych celów, podejmują decyzje dotyczące spółki i określają jej działalność na podstawie porozumienia za pośrednictwem jednego reprezentanta na zgromadzeniu wspólników.

32 Z powyższego wynika, że postanowienia traktatu dotyczące swobody przedsiębiorczości mają zastosowanie do sytuacji, takiej jak w postępowaniu przed sądem krajowym.

33 Artykuł 43 WE nakazuje zniesienie ograniczeń swobody przedsiębiorczości. W związku z tym, nawet jeżeli, zgodnie z ich brzmieniem, przepisy traktatu dotyczące swobody przedsiębiorczości mają na celu zapewnienie korzyści w postaci krajowego traktowania w przyjmującym państwie członkowskim, to jednak również sprzeciwiają się one temu, by państwo

członkowskie pochodzenia nakłada ograniczenia na podejmowanie działań w innym państwie członkowskim przez jednego z jego obywateli lub przez spółkę zarejestrowaną na podstawie jego przepisów (zob. w szczególności wyrok z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, Rec. str. I-4695, pkt 21; a także wyrok z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-36/02 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. str. I-9609, pkt 42).

34 Z utrwalonego orzecznictwa wynika również, że za takie ograniczenia należy uznać wszystkie przepisy, które zakazują, utrudniają lub czynią mniej atrakcyjnym korzystanie z tej swobody (zob. wyroki: z dnia 30 listopada 1995 r. w sprawie C-55/94 Gebhard, Rec. str. I-4165, pkt 37 oraz z dnia 5 października 2004 r. w sprawie C-442/02 CaixaBank France, Zb.Orz str. I-8961, pkt 11).

35 Co zostało wskazane w pkt 7 niniejszego wyroku, dochody pochodzące z zysków spółki niemieckiej za pośrednictwem belgijskiej spółki komandytowej s, zgodnie z postanowieniami dwustronnej konwencji podatkowej, zwolnione w siedzibie wspólników będących rezydentami niemieckimi. Niemniej jednak, jeżeli tak jak w sprawie przed sądem krajowym taka spółka jest opodatkowana zgodnie z przepisami belgijskimi stawka poniżej 30% z tytułu podatku od zysków osiągniętych w Belgii, to sporne w postępowaniu przed sądem krajowym przepisy AStG przewidują jednak, że pomimo istnienia tej konwencji, dochody te nie są nadal zwolnione z podatku dochodowego w siedzibie podatników będących rezydentami niemieckimi, lecz podlegają niemieckiemu systemowi podatkowemu, a podatek zapłacony w Belgii podlega zaliczeniu na poczet kwoty podatku należnego w Niemczech.

36 W rzeczywistości bowiem, zgodnie z § 20 ust. 2 i 3 AStG, dochody pochodzące ze spółki, podlegające za granicą stawce podatkowej, której § 8 ust. 1 i 3 AStG kwalifikuje jako „niską”, nie są objęte zwolnieniem przewidzianym w dwustronnej konwencji podatkowej, lecz należy do zakresu zastosowania metody zaliczania przewidzianej w § 20 ust. 2 i 3 AStG.

37 Zgodnie z informacjami przedstawionymi przez Columbus podczas rozprawy, w roku obrotowym 1996 zastąpienie metody zwolnienia metodą zaliczenia spowodowało wzrost obciążenia podatkowego wspólników tej spółki o 53%.

38 Niemniej jednak należy zauważyć, że nawet jeżeli stosowanie w ramach opodatkowywania wspólników Columbus metody zaliczania przewidzianej w spornym postępowaniu przed sądem krajowym w § 20 ust. 2 i 3 AStG skutkuje tym, iż koszty działań tej spółki są wyższe, niż gdyby opodatkowanie to nastąpiło zgodnie z metodą zwolnienia przewidzianego przez dwustronną konwencję podatkową, to jednak takie stwierdzenie niekoniecznie oznacza, iż owe przepisy stanowią ograniczenie swobody przedsiębiorczości w rozumieniu postanowień art. 43 WE.

39 W rzeczywistości bowiem, aczkolwiek swoboda przedsiębiorczości zakazuje wszelkiej dyskryminacji w oparciu o siedzibę spółki (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Saint-Gobain ZN, pkt 35 oraz wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, Zb.Orz str. I-11753, pkt 40), to jednak wiadomo, że sporne w postępowaniu przed sądem krajowym niemieckie przepisy podatkowe, porównywalne pod tym względem z belgijskimi przepisami podatkowymi mającymi zastosowanie w sprawie zakończonej wyrokiem z dnia 14 listopada 2006 r. w sprawie C-513/04 Kerckhaert i Morres, Zb.Orz str. I-10967, pkt 17, nie dokonują żadnego rozróżnienia w zakresie opodatkowania dochodów pochodzących z zysków spółek osobowych mających siedzibę w Niemczech a opodatkowaniem dochodów pochodzących z zysków spółek osobowych mających siedzibę w innym państwie członkowskim, które opodatkowuje zyski osiągnięte przez te spółki w tym państwie stawką poniżej 30%. Stosując wobec tych spółek zagranicznych metodą zaliczenia, przepisy te poddają jedynie zyski osiągnięte przez te spółki takiej samej stawce opodatkowania jak zyski osiągnięte przez spółki osobowe

maj?ce siedzib? w Niemczech.

40 Poniewa? spó?ki, takie jak Columbus, nie znajduj? si? w mniej korzystnej sytuacji podatkowej w porównaniu ze spó?kami osobowymi maj?cymi siedzib? w Niemczech, nie mo?na wnosi? o istnieniu ró?nicy w traktowaniu pomi?dzy obydwoma kategoriami spó?ek.

41 Prawd? jest, ?e zgodnie z utrwalonym orzecznictwem dyskryminacja mo?e równie? wynika? ze stosowania tej samej zasady do ró?nych sytuacji (zob. wyrok z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. str. I-225, pkt 30 oraz wyrok z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie C-311/97 Royal Bank of Scotland, Rec. str. I-2651, pkt 26).

42 W ka?dym razie pozycja wspólnika otrzymuj?cego zyski z punktu widzenia przepisów podatkowych pa?stwa jego rezydencji niekoniecznie b?dzie ró?na jedynie ze wzgl?du na okoliczno??, i? otrzyma? je od spó?ki maj?cej siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, które korzystaj?c ze swojej kompetencji podatkowej, opodatkowuje te zyski poni?ej 30% rzeczywi?cie osi?gni?tych zysków (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Kerckhaert i Morres, pkt 19).

43 W okoliczno?ciach faktycznych, takich jak w niniejszej sprawie, niekorzystne skutki, które mog? wi?za? si? z zastosowaniem systemu opodatkowania zysków, takiego jak system wprowadzony przez AStG, wynikaj? z równoleg?ego wykonywania przez pa?stwa cz?onkowskie ich kompetencji podatkowej (zob. ww. wyrok w sprawie Kerckhaert i Morres, pkt 20).

44 W tym zakresie nale?y przypomnie?, ?e konwencje zapobiegaj?ce podwójnemu opodatkowaniu, takie jak te, które zosta?y przewidziane w art. 293 WE, s?u?? zniesieniu lub z?agodzeniu niekorzystnych dla funkcjonowania wspólnego rynku skutków wynikaj?cych ze współistnienia przywo?anych w poprzednim punkcie krajowych systemów podatkowych (ww. wyrok w sprawie Kerckhaert i Morres, pkt 21).

45 Otó?, prawo wspólnotowe w obecnym kształcie i w sytuacji, z jak? mamy do czynienia przed s?dem krajowym, nie przewiduje ogólnych kryteriów s?u??cych rozgraniczeniu kompetencji pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi dotycz?cych zniesienia podwójnego opodatkowania w obr?bie Wspólnoty Europejskiej. W rzeczywisto?ci bowiem, poza dyrektyw? Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spó?ek dominuj?cych i spó?ek zale?nych ró?nych pa?stw cz?onkowskich (Dz.U. L 225, str. 6), konwencji? z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zwi?zku z korekt? zysków przedsi?biorstw powi?zanych (Dz.U. L 225, str. 10) oraz dyrektyw? Rady 2003/48/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszcz?dno?ci w formie wyp?acanych odsetek (Dz.U. L 157, str. 38) .do chwili obecnej w ramach prawa wspólnotowego nie zosta?y przyj?te ?adne przepisy ujednolicaj?ce lub harmonizuj?ce, maj?ce na celu unikanie przypadków podwójnego opodatkowania (zob. ww. wyrok w sprawie Kerckhaert i Morres, pkt 22).

46 Je?eli w ramach przys?uguj?cych im kompetencji, o których mowa w pkt 27 niniejszego wyroku, pa?stwa cz?onkowskie zawar?y liczne dwustronne konwencje s?u??ce zniesieniu lub z?agodzeniu rzeczonych negatywnych skutków, to wynika z tego, ?e Trybuna?owi nie przys?uguje w ramach art. 234 WE kompetencja do orzekania w przedmiocie ewentualnego naruszenia przepisów tych konwencji przez jedno z umawiaj?cych si? pa?stw cz?onkowskich.

47 W rzeczywisto?ci bowiem, jak podniós? rzecznik generalny w pkt 46 swojej opinii, Trybuna? nie mo?e bada? relacji pomi?dzy przepisem krajowym, takim jak sporny w post?powaniu przed s?dem krajowym, a przepisami konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania, takiej jak dwustronna konwencja podatkowa, poniewa? kwestia ta nie nale?y do zakresu wyk?adni prawa wspólnotowego (zob. podobnie wyrok z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C-141/99 AMID, Rec.

48 W przeciwieństwie do tego, co twierdzi skarżąca, również z pkt 43 i 44 wyroku z dnia 26 października 1999 r. w sprawie C?294/97 Eurowings Luftverkehrs, Rec. str. I?7447, nie wynika, aby zagwarantowane przez traktat swobody przepływu sprzeciwiały się przepisom, takim jak sporne w postępowaniu przed sądem krajowym

49 W rzeczywistości bowiem, o ile Trybuna w ww. wyroku w sprawie Eurowings Luftverkehrs orzekł, że państwo członkowskie nie może uzasadniać zastosowania zaliczenia na poczet podatku w siedzibie usługobiorcy powodem niskiego opodatkowania, któremu podlegali usługodawcy w innym państwie członkowskim, to jednak w sprawie zakończonej tym wyrokiem chodzi o przepisy krajowe poddające usługodawców mających siedziby w danym państwie członkowskim mniej korzystnemu traktowaniu pod względem podatkowym niż usługodawców mających siedziby w innych państwach członkowskich. Jednakże w sprawie przed sądem krajowym spółki, takie jak Columbus i spółki osobowe mające siedzibę w Niemczech, podlegają w siedzibie ich wspólników traktowaniu pod względem podatkowym, które nie opiera się na takim odmiennym traktowaniu.

50 Columbus zwraca ponadto uwagę na to, że sporne w postępowaniu przed sądem krajowym przepisy AStG oznaczają zakłócenie wyboru dotyczącego siedziby spółek w różnych państwach członkowskich.

51 Zgodnie z tym, co zostało stwierdzone w pkt 44 niniejszego wyroku, państwa członkowskie korzystają na obecnym etapie harmonizacji wspólnotowego prawa podatkowego z określonej autonomii. Z owej kompetencji podatkowej wynika, że swoboda spółek w wyborze usytuowania swej siedziby pomiędzy różnymi państwami członkowskimi w żadnej mierze nie oznacza, że państwa te mają obowiązek dostosowania swych systemów podatkowych do różnych systemów podatkowych innych państw członkowskich w celu zagwarantowania, że dana spółka, która wybrała umiejscowienie swej siedziby w jednym z państw członkowskich, będzie opodatkowana na poziomie krajowym w ten sam sposób, co spółka, która umiejscowiła swą siedzibę w innym państwie członkowskim.

52 Columbus zwraca ponadto uwagę na to, że sporne przepisy AStG oznaczają zakłócenie wyboru pomiędzy różnymi formami prowadzenia działalności. W ten sposób uniknąby ona zastosowania tych przepisów, jeżeli wybrałyby prowadzenie działalności w Belgii za pomocą spółki zależnej bądźcej spółki kapitałowej, a nie za pośrednictwem przedsiębiorstwa takiego jak w postępowaniu przed sądem krajowym.

53 W tym zakresie należy przypomnieć, że autonomia w sprawach podatkowych, o której mowa w pkt 44 i 51 niniejszego wyroku, oznacza również, że państwom członkowskim przysuguje swoboda w określaniu warunków i poziomu opodatkowania różnych form przedsiębiorstw spółek krajowych działających za granicą, z zastrzeżeniem traktowania ich w sposób niedyskryminacyjny w stosunku do porównywalnych przedsiębiorstw krajowych.

54 Z uwagi na ogół rozważań oraz z uwagi na zasadę równego traktowania spółek takich jak spółka Columbus, z jednej strony, oraz spółek osobowych mających siedzibę w Niemczech, z drugiej strony, o której mowa w pkt 40 niniejszego wyroku, należy stwierdzić, że przepisy AStG nie mogą zostać zakwalifikowane jako ograniczenie swobody przedsiębiorczości w rozumieniu art. 43 WE.

W przedmiocie istnienia ograniczenia swobody przepływu kapitału

55 W pytaniu prejudycjalnym sąd krajowy pyta również o to, czy art. 56 WE powinien być

interpretowany w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom krajowym, takim jak sporne w postępowaniu przed sądem krajowym.

56 W tym zakresie wystarczy przypomnieć, że zgodnie z tym, co wynika z poprzedzających rozważań, przepisy, takie jak sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, nie stanowią dyskryminacji podatników z innego państwa członkowskiego, którym zostają przypisane zyski osiągnięte przez spółki osobowe mające siedzibę w innym państwie członkowskim. W związku z tym wniosek zawarty w pkt 54 niniejszego wyroku ma zastosowanie również w odniesieniu do swobody przepływu kapitałów (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 60).

57 W związku z powyższym, na przedstawione pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 43 WE i art. 56 WE powinny być interpretowane w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one przepisom podatkowym państwa członkowskiego, zgodnie z którymi dochody rezydenta krajowego, pochodzące z kapitału zainwestowanego w przedsiębiorstwie mającym siedzibę w innym państwie członkowskim, nie są, pomimo istnienia konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania, zawartej z państwem członkowskim siedziby tego przedsiębiorstwa, zwolnione z krajowego podatku dochodowego, lecz podlegają podatkowi krajowemu, na poczet którego zaliczany jest podatek zapłacony w innym państwie członkowskim.

W przedmiocie kosztów

58 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:

Artykuły 43 WE i 56 WE powinny być interpretowane w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one przepisom podatkowym państwa członkowskiego, zgodnie z którymi dochody rezydenta krajowego pochodzące z kapitału zainwestowanego w przedsiębiorstwie mającym siedzibę w innym państwie członkowskim nie są, pomimo istnienia konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej z państwem członkowskim siedziby tego przedsiębiorstwa, zwolnione z krajowego podatku dochodowego, lecz podlegają podatkowi krajowemu, na poczet którego zaliczany jest podatek zapłacony w innym państwie członkowskim.

Podpisy

*Język postępowania: niemiecki.