

Sprawa C-284/09

Komisja Europejska

przeciwko

Republice Federalnej Niemiec

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Swobodny przepływ kapitału – Artykuł 56 WE i art. 40 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym – Opodatkowanie dywidend – Dywidendy wypłacane spółkom mającym siedzibę na terytorium danego państwa członkowskiego oraz spółkom mającym siedzibę na terytorium innego państwa członkowskiego lub państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego – Odmienne traktowanie

Streszczenie wyroku

1. *Swobodny przepływ kapitału – Ograniczenia – Przepisy podatkowe – Podatek dochodowy od osób prawnych – Opodatkowanie dywidend – Udziały spółki pobierającej dywidendy w kapitale spółki wypłacającej dywidendy niższy od poziomu określonego w dyrektywie 90/435*

(art. 56 ust. 1 WE; dyrektywa Rady 90/435, art. 3 ust. 1 lit. a))

2. *Umowy międzynarodowe – Porozumienie tworzące Europejski Obszar Gospodarczy – Swobodny przepływ kapitału – Uregulowania krajowe poddające dywidendy wypłacane spółce niebędącej rezydentem opodatkowaniu wyższemu, niż obejmujące dywidendy wypłacane spółce będącej rezydentem – Niedopuszczalność*

(porozumienie EOG, art. 40)

1. Państwo członkowskie uchybia zobowiązaniom, jakie cięży na nim na mocy art. 56 ust. 1 WE w ten sposób, że poddaje dywidendy wypłacane spółkom z siedzibą w innych państwach członkowskich, w sytuacji gdy nie został osiągnięty próg udziału spółki dominującej w kapitale spółki zależnej określony w art. 3 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/435 w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich w brzmieniu zmienionym na mocy dyrektywy 2003/123, opodatkowaniu wyższemu w wymiarze gospodarczym, niż obejmujące dywidendy wypłacane spółkom z siedzibą na jego obszarze.

Istotnie w przypadkach udziałów, które nie są objęte dyrektywą 90/435, do państw członkowskich należy określenie, czy i w jakim zakresie unika bądź podwójnego opodatkowania wypłaconych zysków w wymiarze gospodarczym lub opodatkowania kaskadowego, a także wprowadzenie w tym celu, jednostronnie lub w drodze umowy zawartej z innymi państwami członkowskimi, rozwiązań służących zapobieganiu tego rodzaju podwójnemu opodatkowaniu lub zmniejszaniu go. Jednakże nie oznacza to, że mogą one stosować przepisy sprzeczne ze swobodami przepływu gwarantowanymi w traktacie WE.

Od chwili gdy państwo członkowskie jednostronnie bądź w drodze umowy obciąży podatkiem dochodowym nie tylko krajowe spółki, lecz także zagraniczne spółki w zakresie dywidend, jakie pobierają one od spółki krajowej, sytuacja wskazanych spółek zagranicznych upodabnia się do sytuacji spółek krajowych. W takim wypadku, aby zagraniczne spółki pobierały dywidendy nie

spotyka?y si? z ograniczaniem swobodnego przep?ywu kapita?u, co do zasady zakazanym przez art. 56 WE, pa?stwo siedziby spó?ki dokonuj?cej wyp?aty musi zapewni?, by w ramach przewidzianych w prawie krajowym rozwi?za? maj?cych na celu zapobieganie opodatkowaniu kaskadowemu lub podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze gospodarczym albo zmniejszanie tego rodzaju opodatkowa? spó?ki zagraniczne podlega?y takiemu samemu traktowaniu jak spó?ki krajowe.

Takie ograniczenie nie jest uzasadnione nadrz?dnymi wzgl?dami interesu ogólnego. Niew?tpliwie uzasadnienie oparte na powo?aniu si? na istnienie konieczno?ci zapewnienia zrównowa?onego rozdzia?u kompetencji podatkowych pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi mo?e zosta? uwzgl?dnione w szczególno?ci, gdy dany system zmierza do zapobie?enia zachowaniom, które mog?yby zagra?a? prawu pa?stwa cz?onkowskiego do wykonywania przys?uguj?cej mu kompetencji podatkowej w zwi?zku z dzia?alno?ci? wykonywan? na jego terytorium. Jednak?e gdy pa?stwo cz?onkowskie zdecydowa?o si? na brak opodatkowania pobieraj?cych dywidendy spó?ek z siedzib? na jego terytorium w zakresie tego typu dochodów, to nie mo?e powo?ywa? si? na konieczno?? zapewnienia zrównowa?onego rozdzia?u kompetencji podatkowych pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi w celu uzasadnienia opodatkowania pobieraj?cych dywidendy spó?ek z siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim. Obni?enie wp?ywów podatkowych nie mo?e by? postrzegane jako nadrz?dny wzgl?d interesu ogólnego, na który mo?na si? powo?ywa? w celu uzasadnienia przepisu sk?din?d zasadniczo niezgodnego z jedn? ze swobód podstawowych. ?rodek taki nie jest równie? uzasadniony wzgl?dami spójno?ci systemu podatkowego. Argument, zgodnie z którym przyznana korzy?? podatkowa jest kompensowana nie mo?e by? przyj?ty, bowiem nie istnieje bezpo?redni zwi?zek pomi?dzy zwolnieniem z odliczenia u ?ród?a w odniesieniu do dywidend wyp?acanych krajowym spó?kom pobieraj?cym dywidendy a opodatkowaniem tych dywidend, ju? to w charakterze dochodów udziałowców tej spó?ki, ju? to przy okazji pó?niejszej czynno?ci podlegaj?cej opodatkowaniu.

(por. pkt 48, 56, 57, 77, 78, 83, 86, 92, 94; pkt 1 sentencji)

2. Pa?stwo cz?onkowskie uchybia zobowi?zaniom, jakie ci??? na nim na mocy art. 40 porozumienia EOG w ten sposób, ?e poddaje dywidendy wyp?acane spó?kom z siedzib? w Islandii i Norwegii opodatkowaniu wy?szemu w wymiarze gospodarczym, ni? obejmuj?ce dywidendy wyp?acane spó?kom z siedzib? na jego obszarze.

Z powy?szego wynika, ?e o ile ograniczenia w swobodnym przep?ywie kapita?u pomi?dzy podmiotami pochodz?cymi z pa?stw?stron porozumienia EOG powinny by? oceniane z punktu widzenia art. 40 tego porozumienia i za??cznika XII do niego, to jego postanowienia maj? to samo znaczenie prawne co zasadniczo identyczne postanowienia art. 56 WE.

(por. pkt 96, 99; pkt 2 sentencji)

WYROK TRYBUNA?U (pierwsza izba)

z dnia 20 pa?dziernika 2011 r.(*)

Uchybienie zobowi?zaniom pa?stwa cz?onkowskiego – Swobodny przep?yw kapita?u – Artyku?

56 WE i art. 40 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym – Opodatkowanie dywidend – Dywidendy wypłacone spółkom mającym siedzibę na terytorium danego państwa członkowskiego oraz spółkom mającym siedzibę na terytorium innego państwa członkowskiego lub państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego – Odmienne traktowanie

W sprawie C-284/09

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 23 lipca 2009 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez R. Lyala oraz B.-R. Killmanna, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Republice Federalnej Niemiec, reprezentowanej przez M. Lummę oraz C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez profesora A. Kubego,

strona pozwana,

TRYBUNA (pierwsza izba),

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

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 9 grudnia 2010 r.,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Za pomocą swej skargi Komisja Wspólnot Europejskich zwraca się do Trybunału o stwierdzenie, że opodatkowując dywidendy wypłacone spółce z siedzibą w innym państwie członkowskim lub w Europejskim Obszarze Gospodarczym (zwanym dalej „EOG”) wyżej, w wymiarze gospodarczym, niż dywidendy wypłacone spółce z siedzibą na jej terytorium, Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciąży na mocy art. 56 WE w przypadkach, w których nie została osiągnięta minimalny próg kapitału spółki zależnej należącego do spółki dominującej określony dyrektywą Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. L 225, s. 6), w brzmieniu zmienionym na mocy dyrektywy Rady 2003/123/WE z dnia 22 grudnia 2003 r. (Dz.U. 2004, L 7, s. 41) (zwanej dalej „dyrektywą 90/435”) oraz na mocy art. 40 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3, zwanego dalej „porozumieniem EOG”) w zakresie, w jakim dotyczy to Republiki Islandii oraz Królestwa Norwegii.

Ramy prawne

Porozumienie EOG

2 Artykuł 40 porozumienia EOG stanowi:

„W ramach postanowień niniejszego Porozumienia zakazane są wszelkie ograniczenia między Umawiającymi się Stronami w odniesieniu do swobody przepływu kapitału należącego do osób mających miejsce zamieszkania na terytorium państw członkowskich [Unii Europejskiej] lub państw [Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu (EFTA)], jak również dyskryminacja ze względu na przynależność państwową lub miejsce zamieszkania lub miejsce lokaty kapitału. Załącznik XII zawiera postanowienia niezbędne do wykonania niniejszego artykułu”.

Prawo Unii

3 Artykuł 3 ust. 1 dyrektywy 90/435 stanowi:

„Do celów stosowania niniejszej dyrektywy:

a) »spółka dominująca« to każda spółka w państwie członkowskim, która spełnia warunki wymienione w art. 2 i posiada co najmniej 20 % udziału w kapitale spółki w innym państwie członkowskim spełniając te same warunki;

[...]

od 1 stycznia 2007 r. minimalny udział wynosi będzie 15 %;

od 1 stycznia 2009 r. minimalny udział wynosi będzie 10 %;

[...]”.

4 Zgodnie z art. 5 ust. 1 dyrektywy 90/435 zyski, które spółka zależna wypłaca swojej spółce dominującej, są zwolnione z poboru podatku u źródła.

Przepisy krajowe

Opodatkowanie dywidend w ogólności

5 Niemiecki system opodatkowania dochodów kapitałowych określony został w przepisach Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym, BGBl. 2002 I, s. 4210, w brzmieniu ogłoszonym w BGBl. 2003 I, s. 179, zwanej dalej „EStG”) w związku – w odniesieniu do osób prawnych – z przepisami Körperschaftssteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, BGBl. 2002 I, s. 4144, zwanej dalej „KStG”). Wątpliwe przepisy w brzmieniu mającym zastosowanie do stanu faktycznego niniejszej sprawy zostały przytoczone w pkt 6-15 niniejszego wyroku.

6 Zgodnie z § 20 ust. 1 pkt 1 EStG:

„Dochodami kapitałowymi są:

1) udział w zyskach (dywidendy) [...] wypłacone przez spółki kapitałowe, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółdzielnie prowadzące działalność gospodarczą oraz związki eksploatacyjne kopalnie, o ile mają osobowość prawną. Do pozostałych dochodów należą także ukryte wypłaty zysków. Wypłaty nie są zaliczane do dochodów, jeżeli pochodzą z wypłat dokonywanych przez osoby prawne, w których wypadku uznaje się, że zostały wykorzystane kwoty z podatkowego rachunku depozytowego w rozumieniu § 27 KStG”.

7 Paragraf 43 EStG zatytułowany „Dochody kapitałowe podlegające poborowi u źródła” stanowi w ust. 1 zdanie pierwsze pkt 1 oraz w ust. 1 zdanie trzecie:

„Podatek dochodowy pobiera się poprzez pobór u źródła od dochodów kapitałowych (podatek od dochodów kapitałowych) w odniesieniu do krajowych dochodów kapitałowych [...] oraz, w wypadkach określonych w pkt 7 lit. a) i w pkt 8), jak również w zdaniu drugim, od następujących kapitałów wpływających:

1) dochodów kapitałowych w rozumieniu § 20 ust. 1 pkt 1 i 2;

[...]

Poboru u źródła dokonuje się niezależnie od § 3 pkt 40 i § 8b [KStG]”.

8 Zgodnie z § 44 ust. 1 zdanie pierwsze do trzeciego EStG dotyczącym rozliczenia się z podatku od dochodów kapitałowych:

„W wypadkach określonych w § 43 ust. 1 zdanie pierwsze [pkt 1] [...] dźwignikiem podatku od dochodów kapitałowych jest wierzyciel dochodów kapitałowych. Obowiązek podatkowy w zakresie podatku od dochodów kapitałowych powstaje z chwilą pobrania przez wierzyciela dochodu kapitałowego. W tym właśnie momencie dźwignik dochodów kapitałowych, w wypadkach określonych w § 43 ust. 1 zdanie pierwsze pkt 1-4 [...] dokonuje, na rachunek wierzyciela dochodów kapitałowych, poboru u źródła na poczet podatku”.

9 Zasady obliczania podatku od dochodów kapitałowych określone zostały w § 43a ust. 1 pkt 1 EStG, który ma brzmienie następujące:

„Podatek od dochodów kapitałowych odpowiada:

1) w wypadkach określonych w § 43 ust. 1 zdanie pierwsze [pkt 1] [...]:

– 25 % dochodu kapitałowego; [...]”.

10 W wypadku dywidend wypłaconych przez spółkę zależną § 8b ust. 1 zdanie pierwsze KStG stanowi, że nie uwzględnia się ich przy obliczaniu dochodu spółki dominującej.

Opodatkowanie dywidend wypłaconych spółce z siedzibą w Niemczech

11 Co się tyczy opodatkowania dywidend wypłaconych spółce z siedzibą w Niemczech § 31 ust. 1 zdanie pierwsze KStG odsyła do odpowiednich przepisów EStG.

12 Paragraf 36 ust. 2 pkt 2 i 4 zdanie drugie EStG, który dotyczy powstania i amortyzacji podatku dochodowego, ma brzmienie następujące:

„2. Na poczet podatku dochodowego zalicza się:

[...]

2) podatek dochodowy pobrany poprzez pobór u źródła w wypadku, gdy obciża on [...] dochody, które zgodnie z [...] § 8b ust. 1 i 6 zdanie drugie [KStG] nie są uwzględniane przy obliczaniu dochodu i gdy nie wystąpiło o zwrot ani nie dokonano zwrotu kwoty pobranej u źródła. Podatek dochodowy pobrany u źródła nie podlega zaliczeniu, jeżeli nie okazano zaświadczenia, o którym mowa w § 45a ust. 2 i 3. [...]

[...]

4. [...] Jeżeli po obliczeniu okaże się, że nastąpiła nadpłata na korzyść podatnika, nadpłata ta zostanie mu zwrócona po doręczeniu decyzji podatkowej”.

Opodatkowanie dywidend wypłacanych spółce niemającej siedziby w Niemczech

13 Na mocy § 2 KStG przyjmuje się, że spółki, których ani zarząd, ani siedziba nie są położone w Niemczech lub które nie podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w tym państwie członkowskim, podlegają ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w odniesieniu do dochodów uzyskiwanych na terytorium tego państwa.

14 Zgodnie z § 32 ust. 1 pkt 2 KStG, w sytuacji gdy podatnik uzyskuje dochody podlega ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech, podatek od osób prawnych z tytułu dochodów podlegających poborowi u źródła zostaje rozliczony w sposób ostateczny z chwilą dokonania tego poboru.

15 Paragraf 43b EStG stanowi, że na żądanie podatnika można zrezygnować z pobierania podatku od dochodów kapitałowych, jeżeli udział spółki dominującej z siedzibą w państwie członkowskim innym niż Republika Federalna Niemiec w kapitale jej spółki zależnej osiągnie poziom określony w art. 3 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/435.

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania

16 Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez Republikę Federalną Niemiec ze wszystkimi innymi państwami członkowskimi oraz z Republiką Islandii i Królestwem Norwegii obejmują przepisy dotyczące zaliczania poboru u źródła dokonywanego w Niemczech w odniesieniu do kwoty podatku należnego w państwie członkowskim, w którym spółka dominująca ma siedzibę. Kwota ulgi podatkowej nie może przekraczać części podatku, obliczonej przed zaliczeniem, która dotyczy dochodów pochodzących z Niemiec, a konwencje te nie przewidują możliwości zwrotu ewentualnej nadpłaty wynikającej z różnicy pomiędzy obciążeniem podatkowym w zainteresowanym państwie członkowskim a dokonywanym w Niemczech poborem u źródła.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

17 W wezwaniu do usunięcia uchybienia z dnia 12 października 2005 r. Komisja zwróciła uwagę Republiki Federalnej Niemiec na swe wątpliwości dotyczące zgodności niemieckiego systemu opodatkowania dywidend – w zakresie, w jakim traktuje on korzystniej, na przykładnie podatkowej, krajowe spółki pobierające dywidendy względem spółek pobierających dywidendy, które mają siedzibę w innym państwie członkowskim lub w państwie-stronie porozumienia EOG – z art. 56 WE i 40 porozumienia EOG.

18 Pismem z dnia 21 grudnia 2005 r. rząd niemiecki odpowiedział na wezwanie do usunięcia uchybienia.

19 W dniu 27 czerwca 2007 r. Komisja skierowała do Republiki Federalnej Niemiec uzasadnioną opinię, w której stwierdziła, iż uważyła za niezgodny z art. 56 WE fakt, że znaczny skutek wszelkiego poboru u źródła w kraju oraz podatku krajowego od dochodu z dywidend krajowych prowadzi do niższego opodatkowania w wypadku poboru u źródła dokonywanego w odniesieniu do dywidend wychodzących.

20 W swym piśmie z dnia 28 sierpnia 2007 r. rząd niemiecki wskazał na rozbieżność pomiędzy wezwaniem do usunięcia uchybienia – opartym na bardziejnym opisie niemieckiego prawa podatkowego, gdy uznano, że krajowe spółki dominujące nie są objęte obowiązkiem rozliczenia kwot pobranych u źródła z tytułu dywidend – a uzasadnioną opinią, w której podniesiono, prawidłowo, że udziałowcy niemieccy powinni także rozliczać się z poboru u źródła, z czego wyciągnięto jednak wniosek – w odróżnieniu od wezwania do usunięcia uchybienia – że naruszenie swobody przepływu kapitału polega na zwalnianym charakterze poboru u źródła w odniesieniu do spółek dominujących mających siedzibę w innym państwie członkowskim niż Republika Federalna Niemiec lub w państwie-stronie porozumienia EOG.

21 W odpowiedzi na to pismo Komisja w dniu 28 listopada 2007 r. skierowała do tego państwa członkowskiego uzupełniające wezwanie do usunięcia uchybienia, w którym sprecyzowała, że jej zdaniem, na merytoryczną treść procedury przedspornej nie miały wpływu bardziejny opis niemieckiego prawa podatkowego. Podniosła, że ponieważ udziałowcy niemieccy korzystają z zaliczenia poboru u źródła na poczet podatku od osób prawnych, podczas gdy w odniesieniu do spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich lub w państwach-stronach porozumienia EOG, taki sam pobór u źródła ma charakter zwalnianych, spółki te są objęte wyższym opodatkowaniem dywidend.

22 Nie udzieliwszy zgody na prośbę rządu niemieckiego o przedłużenie terminu na udzielenie odpowiedzi na wskazane uzupełniające wezwanie do usunięcia uchybienia, Komisja w dniu 28 lutego 2008 r. wystawiła uzupełniającą uzasadnioną opinię.

23 Republika Federalna Niemiec odpowiedziała na tę uzupełniającą uzasadnioną opinię pismem z dnia 30 kwietnia 2008 r., w którym poinformowała ona Komisję, iż zamierza podjąć wszelkie niezbędne kroki w celu dostosowania się do tej uzupełniającej uzasadnionej opinii.

24 Komisja, stwierdziwszy, że z upływem terminu dwóch miesięcy udzielonego Republice Federalnej Niemiec w uzupełniającej uzasadnionej opinii, ta ostatnia nie zmieniła swych przepisów podatkowych w celu dostosowania się do tejże opinii i zapewnienia równości traktowania spółek krajowych i zagranicznych, wniosła niniejszą skargę.

W przedmiocie skargi

Argumentacja stron

25 Komisja twierdzi, że Republika Federalna Niemiec naruszyła swobodę przepływu kapitału ustanowioną w art. 56 WE i art. 40 porozumienia EOG w ten sposób, że zniosła ciążący gospodarczy związek z podatkiem od dochodów kapitałowych, pobieranym u źródła w odniesieniu do wypłat dywidend, poprzez udzielenie jedynie spółkom dominującym mającym siedzibę i zarząd na jej terytorium możliwości zaliczenia tego podatku oraz jego zwrotu, nie pozwalając jednak, za pomocą przepisów wewnętrznych lub postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych z innymi państwami członkowskimi Unii lub z Republiką

Islandii bądź Królestwem Norwegii, spółkom dominującym mającym siedzibę w tych państwach korzysta z tych przywilejów podatkowych.

26 Spółki dominujące z siedzibą w Niemczech i spółki, których siedziba poona jest w innych państwach członkowskich lub państwach-stronach porozumienia EOG znajdują się, zdaniem Komisji, w sytuacji obiektywnie porównywalnej. Republika Federalna Niemiec zdecydowała się zapobiegać kaskadowemu opodatkowaniu wypłacanych zysków, ale jedynie spółki dominujące mające siedzibę i zarząd na terytorium tego państwa unikają ostatecznie cięaru gospodarczego powiązanego z rozliczeniem się z poboru u ródła, gdy mogą one nie tylko zaliczyć taki pobór w całości na poczet podatku od osób prawnych, ale także uzyskać zwrot w wypadku, gdy podatek dochodowy do rozliczenia jest niższy niż kwota poboru u ródła, tak iż w rzeczywistości nie płać one żadnego podatku od wypłacanych im dywidend. Odmienne w wypadku spółek dominujących mających siedzibę w innych państwach członkowskich lub w państwach-stronach porozumienia EOG, które nie mają możliwości uniknięcia w całości cięaru gospodarczego powiązanego z poborem u ródła, które, gdy już raz zostanie dokonane, uważane jest za rozliczone w sposób ostateczny.

27 W tym względzie Komisja precyzuje, że jej skarga ograniczona jest do wypłat dywidend na rzecz spółek kapitałowych i że nie jest istotne dokonywanie porównania pomiędzy ogólnym obciążeniem podatkowym dywidend pobieranych przez osoby fizyczne i spółki osobowe w Niemczech oraz przez spółki kapitałowe za granicą, gdy sytuacje te uznaje się za odmienne.

28 Zdaniem Komisji w sytuacji, gdy państwo członkowskie udziela korzyści w ramach opodatkowania dywidend, wówczas to takie korzyści jak zaliczenie lub zwrot, których skutkiem gospodarczym jest neutralizacja podatku uprzednio pobranego u ródła, korzyści te nie mogą być ograniczone do podmiotów pobierających dywidendy mających siedzibę na terytorium kraju, lecz powinny obejmować także podmioty pobierające dywidendy mające siedzibę w innych państwach członkowskich lub w państwach-stronach porozumienia EOG.

29 Gdy chodzi o ewentualny wpływ umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, Komisja twierdzi, po pierwsze, że obniżenie stawki opodatkowania u ródła w odniesieniu do wypłat dywidend na rzecz spółek dominujących mających siedzibę w innych państwach członkowskich lub w państwach-stronach porozumienia EOG, przewidziane w tych umowach, samo w sobie nie wprowadza całkowitej równości traktowania gospodarczego, gdyż nie oznacza ono całkowitego gospodarczego zwolnienia z poboru u ródła, z którego korzystają spółki dominujące z siedzibą w Niemczech.

30 Po drugie, mechanizmy zaliczania, ustanowione w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Republikę Federalną Niemiec przyczyniają się co najwyżej do zagodzenia podwójnego opodatkowania spółek dominujących niemających siedziby w Niemczech, nie pozwalając jednak na uzyskanie całkowitego zwolnienia gospodarczego we wszystkich wypadkach, gdyż obowiązek odciążenia ograniczony jest do maksymalnej przypisywalnej kwoty.

31 Komisja twierdzi ponadto, że nieobjęcie zagranicznych spółek dominujących podatkiem od działalności gospodarczej w żaden sposób nie stanowi korzyści podatkowej, albowiem gdyby nawet taka korzyść istniała, nie byłaby ona wystarczająca, z uwagi na swój odmienny charakter, by skompensować niekorzystne traktowanie podatkowe wynikające z definitywnego charakteru podatku od dochodów kapitałowych pobieranego u źródła w związku z tym od tych spółek dominujących. Powód, dla którego spółka dominująca mająca siedzibę w innym państwie członkowskim lub państwie-stronie porozumienia EOG nie jest zobowiązana rozliczyć się z podatku od działalności gospodarczej wynika stąd, że nie prowadzi ona takiej działalności w niemieckiej gminie i brak jest przedmiotu opodatkowania.

32 Komisja twierdzi wreszcie, że sporny reżim podatkowy nie może być uzasadniony koniecznością utrzymania zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi, ani przez wzgląd na spójność niemieckiego systemu podatkowego.

33 Republika Federalna Niemiec zarzuca Komisji, że zbadała wyodrębnioną materię zwolnienia spółek kapitałowych zajmujących pozycję pośrednią w związku zalegnięcia spółek, podczas gdy od 2001 r. to państwo członkowskie stosuje system dochodów członkowskich, który dzieli opodatkowanie dywidend na dwa etapy. I tak, w ramach pierwszego etapu tego członkowskiego opodatkowania, spółka wypłacająca dywidendy podlega podatkowi od osób prawnych, definitywnemu i niepodlegającemu odliczeniu, którego stawka wynosi 15% od 1 stycznia 2008 r., podczas gdy w ramach drugiego etapu członkowskiego opodatkowania końcowy udziałowiec, który pobiera dywidendę, zostaje opodatkowany, tak i po dodaniu opodatkowania członkowskiego w ramach pierwszego etapu uzyskuje się opodatkowanie całkowite wypłaconego zysku. W konsekwencji jedno całkowite opodatkowanie uzyskuje się poprzez zastosowanie dwóch opodatkowań członkowskich, a spółki zajmujące pozycję pośrednią w związku zalegnięcia spółek będących udziałowcami, są zwolnione, aby uniknąć nadmiernego opodatkowania. I tak, rezygnacja z opodatkowania dywidend wypłacanych na rzecz krajowej spółki udziałowej, zgodnie z § 8b KStG, nie powinna być uznawana za decyzję o niewykonywaniu kompetencji do opodatkowania dywidend, które dokonywane jest za pomocą wieloetapowego systemu globalnego.

34 Wskazana zasada jednego i całkowitego opodatkowania zysku wytworzonego w Niemczech i wypłaconego ma zatem zastosowanie zarówno w sytuacji, gdy zysk ten nie opuszcza terytorium tego państwa, jak też w sytuacjach transgranicznych. Niemniej jednak, aby ciżar podatkowy nałożony przez Republikę Federalną Niemiec na dywidendy był równy w sytuacji wewnętrznej, jak i transgranicznej, niezbędną jest, w tym ostatnim wypadku, uwypuklenie drugiego etapu opodatkowania, gdy wypłacenie dywidend przez zagraniczną spółkę dominującą na rzecz zagranicznego udziałowca wymyka się suwerenności podatkowej Republiki Federalnej Niemiec. Tymczasem zgodnie z zasadą podziału i terytorialności kaźde z państw członkowskich uprawnione jest do opodatkowania zysków wytworzonych na jego obszarze.

35 Republika Federalna Niemiec przyznaje, że traktuje w sposób odmienny krajowe i zagraniczne spółki kapitałowe w sytuacji, gdy pobierają one dywidendy od spółek krajowych, gdy tylko te ostatnie mogą korzystać ze zwolnienia podatkowego przewidzianego w § 8b KStG.

36 Niemniej jednak ta różnica traktowania jest jedynie formalna i nie powoduje dyskryminacji na szkodę spółek dominujących z siedzibą w innym państwie członkowskim lub w państwie-stronie porozumienia EOG.

37 Po pierwsze, spółki z siedzibą w Niemczech lub w innym państwie członkowskim lub w państwie-stronie porozumienia EOG nie znajdują się w sytuacji porównywalnej z punktu widzenia celu § 8b KStG, który polega na uniknięciu nadmiernego opodatkowania dywidend w Niemczech

w ramach stosowania systemu człowieczego opodatkowania dochodów. Tymczasem w wypadku wypłat dywidend spółce z siedzibą w innym państwie członkowskim lub w państwie-stronie porozumienia EOG niebezpieczeństwo takie nie występuje.

38 Po drugie, zagraniczni inwestorzy nie są zniechęceni przez niemieckie prawo podatkowe do inwestowania w kapitał przedsiębiorstw z siedzibą w Niemczech, gdyż z zastrzeżeniem obniżeń opartej na umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania, ciżar niemieckiego podatku od dywidend wypłacanych zagranicznym podmiotom jest zasadniczo taki sam, jak ciżar podatku od dywidend wypłacanych podmiotom krajowym.

39 W wypadku ponadgranicznych wypłat dywidend dodatkowe opodatkowanie mogłoby być dokonane jedynie w państwie siedziby lub miejsca zamieszkania podmiotu pobierającego dywidendę, co byłoby skutkiem zbiegu różnych przepisów podatkowych.

40 Na mocy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków dochodowych oraz podatków od osób prawnych zawartych ze wszystkimi państwami członkowskimi Unii oraz z Republiką Islandii i Królestwem Norwegii, Republika Federalna Niemiec ogranicza się do pobrania u źródła podatku od dywidendy, którego stawka wynosi zazwyczaj 10% lub 15%. Biorąc pod uwagę te umowy, to państwo członkowskie opodatkowuje znacznie niżej dywidendy wypłacane podmiotom zagranicznym w porównaniu z podmiotami krajowymi.

41 Ponadto umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania stanowią, że niebezpieczeństwa podwójnego opodatkowania unika się poprzez zaliczenie poboru u źródła w Niemczech na poczet podatku w państwie siedziby spółki pobierającej dywidendę.

42 Na koniec Republika Federalna Niemiec podnosi, że chociaż wypłaty dywidend spółkom krajowym nie są objęte podatkiem od osób prawnych, dywidendy te są jednak brane pod uwagę przy obliczaniu podatku od działalności gospodarczej należnego od tych spółek na mocy ustawy regulującej ten podatek. Natomiast dywidendy wypłacane spółkom zagranicznym podatkiem tym nie są objęte.

43 Tytułem pomocniczym Republika Federalna Niemiec twierdzi, że niemiecki system opodatkowania dywidend jest w każdym razie uzasadniony nadrzędnymi względami interesu ogólnego, a w szczególności konieczności zachowania równego podziału wadzy nakładania podatków w korelacji z zasadą terytorialności, jak również konieczności zachowania spójności systemu podatkowego.

Ocena Trybunału

W przedmiocie naruszenia art. 56 ust. 1 WE

– W przedmiocie istnienia ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału

44 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, o ile opodatkowanie bezpośrednio należy do kompetencji państw członkowskich, o tyle jednak powinny one wykonywać je z poszanowaniem prawa Unii (zob. w szczególności wyroki: z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Zb.Orz. s. I-11673, pkt 36, z dnia 8 listopada 2007 r. w sprawie C-379/05 *Amurta*, Zb.Orz. s. I-9569, pkt 16, oraz z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-540/07 *Komisja przeciwko Włochom*, Zb.Orz. s. I-10983, pkt 28 oraz z dnia 3 czerwca 2010 r. w sprawie C-478/08 *Komisja przeciwko Hiszpanii*, Zb.Orz. s. I-31*, pkt 37).

45 Każdemu państwu członkowskiemu przysuguje w szczególności kompetencja – z

poszanowaniem prawa Unii – do zorganizowania właściwego systemu opodatkowania wypłacanych zysków i do określenia w jego ramach podstawy opodatkowania, jak również stawki podatkowej, które znajdują zastosowanie do udziałowców otrzymujących zyski (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, pkt 50; wyroki: z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie *C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation*, Zb.Orz. s. I-11753, pkt 47; z dnia 20 maja 2008 r. w sprawie *C-194/06 Orange European Smallcap Fund*, Zb.Orz. s. I-3747, pkt 30 oraz z dnia 16 lipca 2009 r. w sprawie *C-128/08 Damseaux*, Zb.Orz. s. I-6823, pkt 25).

46 Należy również stwierdzić, że wobec braku przepisów ujednolicających lub harmonizujących na poziomie Unii, państwa członkowskie zachowują uprawnienia do określania, w drodze umów lub w sposób jednostronny, kryteriów rozdziału przysługujących im kompetencji podatkowych, w szczególności w celu unikania podwójnego opodatkowania (wyroki: z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie *C-336/96 Gilly*, Rec. s. I-2793, pkt 24, 30; z dnia 21 września 1999 r. w sprawie *C-307/97 Saint-Gobain ZN*, Rec. s. I-6161, pkt 57; oraz ww. wyroki: w sprawie *Amurta*, pkt 17; w sprawie *Komisja przeciwko Włochom*, pkt 29; oraz w sprawie *Komisja przeciwko Hiszpanii*, pkt 38).

47 Jak to wynika w szczególności z motywu trzeciego dyrektywy 90/435, przez wprowadzenie wspólnego systemu opodatkowania, ma ona na celu usunięcie niedogodności we współpracy między spółkami z różnych państw członkowskich w porównaniu ze współpracą między spółkami z tego samego państwa członkowskiego, a tym samym ułatwienie konsolidacji spółek w skali Unii (ww. wyroki w sprawach: *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 103; *Amurta*, pkt 18; *Komisja przeciwko Hiszpanii*, pkt 39).

48 W przypadkach udziałów, które nie są objęte dyrektywą 90/435, do państw członkowskich należy określenie, czy i w jakim zakresie unika bądź podwójnego opodatkowania wypłacanych zysków w wymiarze gospodarczym lub opodatkowania kaskadowego, a także wprowadzenie w tym celu, jednostronnie lub w drodze umowy zawartej z innymi państwami członkowskimi, rozwiązań służących zapobieganiu tego rodzaju podwójnemu opodatkowaniu lub zmniejszaniu go. Jednakże nie oznacza to, że mogą one stosować przepisy sprzeczne ze swobodami przepływu gwarantowanymi w traktacie WE (zob. ww. wyroki: w sprawie *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, pkt 54; w sprawie *Amurta*, pkt 24; w sprawie *Komisja przeciwko Włochom*, pkt 31; w sprawie *Komisja przeciwko Hiszpanii*, pkt 40).

49 W niniejszej sprawie nie ulega wątpliwości, że przepisy niemieckie obejmują pobór u źródła w odniesieniu do dywidend wypłacanych przez spółkę z siedzibą w Niemczech zarówno spółkom mającym siedziby w tym państwie członkowskim, jak i mającym siedziby w innym państwach członkowskich. Niemniej jednak gdy chodzi o dywidendy wypłacane spółkom z siedzibą w Niemczech to, po pierwsze, nie są one brane pod uwagę przy obliczaniu dochodu wskazanej spółki na mocy §8b ust. 1 zdanie pierwsze KStG, a po drugie, spółki te korzystają z ulgi podatkowej w zakresie poboru u źródła. Ponadto zgodnie z § 36 ust. 2 i 4 EStG, ulga podatkowa zwracana jest podatnikowi w zakresie, w jakim kwota podatku dochodowego podlegającego rozliczeniu jest niższa niż wysokość ulgi podatkowej. Wynika stąd, że krajowe spółki pobierające dywidendy nie ponoszą ciężaru podatkowego wynikającego z poboru u źródła.

50 Z drugiej strony, gdy chodzi o dywidendy wypłacane spółkom z siedzibą w innym państwie członkowskim w wypadku, gdy nie został osiągnięty próg udziału spółki dominującej w kapitale spółki zależnej określony w art. 3 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/435, pobór u źródła uważa się – na gruncie niemieckiego prawa podatkowego – za dokonane w sposób ostateczny.

51 Nie jest przedmiotem sporu, że niemieckie przepisy podatkowe wprowadzają w ten sposób różnicę w traktowaniu dywidend w zależności od tego, czy są one wypłacane na rzecz

pobierających je spółek krajowych czy zagranicznych.

52 W tym względzie Republika Federalna Niemiec podnosi jednak, po pierwsze, że spółki pobierające dywidendy nie znajdują się w sytuacji porównywalnej z punktu widzenia celu spornych przepisów podatkowych oraz, po drugie, że ciżar podatkowy, jakiemu poddane są dywidendy wypłacane na rzecz spółek z siedzibą w innym państwie członkowskim nie jest większy, niż ciżar, jakiemu poddane są dywidendy wypłacane na rzecz spółek krajowych.

53 Należy więc po pierwsze zbadać, czy w świetle celu wskazanych przepisów, który zdaniem Republiki Federalnej Niemiec polega na zapobieganiu nadmiernemu opodatkowaniu w Niemczech wypłacanych zysków, spółki pobierające dywidendy znajdują się w porównywalnych sytuacjach w zależności od tego, czy mają siedzibę w Niemczech czy poza Niemcami.

54 W tym względzie można jedynie stwierdzić, że cel w postaci zapobiegania nadmiernemu opodatkowaniu w Niemczech wypłacanych zysków zostaje osiągnięty poprzez zniesienie opodatkowania kaskadowego dywidend wypłacanych na rzecz spółek krajowych na zasadach określonych w pkt 49 niniejszego wyroku.

55 Z pewnościz orzecznictwa wynika, że w odniesieniu do przepisów przewidzianych przez państwo członkowskie w celu zapobiegania opodatkowaniu kaskadowemu bądź podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze gospodarczym zysków wypłacanych przez spółkę krajową lub zmniejszenia tego rodzaju opodatkowania, krajowe spółki pobierające dywidendy niekoniecznie znajdują się w sytuacji porównywalnej do sytuacji pobierających dywidendy spółek z innych państw członkowskich (wyrok z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-170/05 Denavit Internationaal i Denavit France, Zb.Orz. s. I-11949, pkt 34; ww. wyroki: w sprawie Amurta, pkt 37; w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 51; w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 50).

56 Jednakże od chwili gdy państwo członkowskie jednostronnie bądź w drodze umowy obciąża podatkiem dochodowym nie tylko krajowe spółki, lecz także zagraniczne spółki w zakresie dywidend, jakie pobierają one od spółki krajowej, sytuacja wskazanych spółek zagranicznych upodabnia się do sytuacji spółek krajowych (ww. wyroki: w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 68; w sprawie Denavit Internationaal i Denavit France, pkt 35; w sprawie Amurta, pkt 38; w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 52; w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 51).

57 Samo bowiem wykonywanie kompetencji podatkowych przez dane państwo, niezależnie od opodatkowania w innym państwie członkowskim, wywołuje może ryzyko opodatkowania kaskadowego lub podwójnego opodatkowania w wymiarze gospodarczym. W takim wypadku, aby zagraniczne spółki pobierające dywidendy nie spotykały się z ograniczaniem swobodnego przepływu kapitału, co do zasady zakazanym przez art. 56 WE, państwo siedziby spółki dokonujących wypłat musi zapewnić, by w ramach przewidzianych w prawie krajowym rozwiązań mających na celu zapobieganie opodatkowaniu kaskadowemu lub podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze gospodarczym albo zmniejszanie tego rodzaju opodatkowania spółki zagraniczne podlegały takiemu samemu traktowaniu jak spółki krajowe (zob. ww. wyroki: w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 70; w sprawie Amurta, pkt 39; w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 53; w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 52).

58 Należy jednak stwierdzić, że Republika Federalna Niemiec postanowiła wykonywać swą kompetencję podatkową w stosunku do dywidend wypłacanych spółkom z siedzibą w innych państwach członkowskich. Zagraniczne spółki pobierające te dywidendy znajdują się więc w sytuacji porównywalnej do sytuacji spółek krajowych, jeżeli chodzi o ryzyko opodatkowania kaskadowego dywidend wypłacanych przez spółki krajowe, przez co zagranicznych spółek

pobierających dywidendy nie można traktować odmiennie od krajowych spółek pobierających dywidendy (ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 53).

59 Stwierdzenia tego nie podważa argument Republiki Federalnej Niemiec, wedle którego krajowe i zagraniczne spółki pobierające dywidendy nie znajdują się w porównywalnej sytuacji, gdy jedynie zyski, które są redystrybuowane przez spółki krajowe mogą być przedmiotem nadmiernego opodatkowania w Niemczech, albowiem to państwo członkowskie może opodatkować jedynie dochody udziałowców tych spółek, którzy mają siedzibę lub miejsce zamieszkania w tym państwie członkowskim.

60 Poza tym, że nie można wykluczyć, iż udziałowcy spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim niż Republika Federalna Niemiec mają siedzibę lub miejsce zamieszkania w Niemczech, porównywanie ciążaru podatkowego obejmującego dywidendy wypłacane spółkom zagranicznym z ogólnym ciążarem podatkowym obejmującym dywidendy w sytuacji, gdy krajowa spółka pobierająca dywidendy wypłaca je krajowym udziałowcom sprowadza się do porównania systemów i sytuacji nieporównywalnych, a mianowicie po pierwsze, sytuacji osób fizycznych pobierających dywidendy krajowe oraz systemu ich opodatkowania podatkiem dochodowym, a po drugie, sytuacji spółek kapitałowych pobierających dywidendy wychodzące oraz podatku pobieranego u źródła przez to państwo członkowskie (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 43).

61 Po drugie, w celu wykazania, że ciążar podatkowy, jakim objęte zostają dywidendy wypłacane spółkom z siedzibą w innym państwie członkowskim nie jest większy od ciążaru obejmującego dywidendy wypłacane spółkom krajowym, Republika Federalna Niemiec odwołuje się do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, zawartych ze wszystkimi państwami członkowskimi, jak również na okoliczność, że w odróżnieniu od spółek zagranicznych, spółki krajowe objęte są w Niemczech podatkiem od działalności gospodarczej.

62 Gdy chodzi o wpływ umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, należy przypomnieć, że Trybunał wprowadził orzeczenie, że nie można wykluczyć, iż państwu członkowskiemu uda się zapewnić wykonanie ciążarów na nim zobowiązanych wynikających z traktatu przez zawarcie umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania z innym państwem członkowskim (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, pkt 71; w sprawie *Amurta*, pkt 79; w sprawie *Komisja przeciwko Włochom*, pkt 36; w sprawie *Komisja przeciwko Hiszpanii*, pkt 58).

63 Konieczne jest jednak w tym celu, by zastosowanie takiej umowy pozwalało na skutki odmiennego traktowania wynikającego z przepisów krajowych (zob. ww. wyroki: w sprawie *Komisja przeciwko Włochom*, pkt 37; w sprawie *Komisja przeciwko Hiszpanii*, pkt 59).

64 Wedle danych dostarczonych przez Republikę Federalną Niemiec stosując umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte z innymi państwami członkowskimi, państwo to ogranicza się do poboru u źródła podatku od dywidend, którego stawka wynosi zazwyczaj 10% lub 15%, a podatek pobrany u źródła, który przekracza ten limit jest zwracany udziałowcowi na mocy prawa krajowego.

65 Niemniej jednak, jak słusznie podnosi Komisja, proste ograniczenie stawek poboru u źródła w odniesieniu do wypłat dywidend na rzecz spółek z siedzibą w innym państwie członkowskim nie może samo przez się zniwelować efektów różnicy traktowania wynikającej z krajowych przepisów podatkowych, gdy nie jest ono równoważne z neutralizacją ciążaru gospodarczego poboru u źródła, dokonywanego według zasad określonych w pkt 49 niniejszego wyroku, z czego korzystają spółki z siedzibą w Niemczech.

66 Republika Federalna Niemiec twierdzi ponadto, że umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidują, że groźby podwójnego opodatkowania unika się poprzez zaliczenie kwoty poboru u źródła na poczet podatku należnego w państwie siedziby lub miejsca zamieszkania. Wedle twierdzeń Komisji, których nie kwestionuje pozwane państwo członkowskie, omawiane umowy przewidują, że obowiązek zaliczenia ograniczony jest do maksymalnej kwoty zaliczenia.

67 Należy podnieść w tym względzie, że zastosowanie metody zaliczenia powinno pozwolić na to, aby podatek od dywidend pobierany w Niemczech był w całości zaliczany na poczet podatku należnego w państwie siedziby spółki pobierającej dywidendy w ten sposób, aby – jeżeli dywidendy pobierane przez tę spółkę ostatecznie będą bardziej obciążone niż dywidendy wypłacane spółkom mającym siedzibę w Niemczech – tego większego obciążenia podatkowego nie można już było przypisać Republice Federalnej Niemiec, lecz państwu siedziby spółki pobierającej dywidendy, które wykonało swoją kompetencję podatkową (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 60).

68 Zatem odmienne traktowanie może zostać zneutralizowane za pomocą metody zaliczenia tylko wtedy, gdy pochodzące z Niemiec dywidendy są wystarczająco opodatkowane w innym państwie członkowskim. Jeżeli dywidendy te nie są opodatkowane lub nie są opodatkowane w wystarczająco wysokiej kwocie, kwota podatku pobrana w Niemczech lub jej część nie może zostać zaliczona (zob. ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 38 ; ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 62).

69 Należy także dodać, że decyzja o opodatkowaniu w innym państwie członkowskim dochodów pochodzących z Niemiec oraz poziom ich opodatkowania nie zależy od Republiki Federalnej Niemiec, ale od zasad opodatkowania określonych przez to inne państwo członkowskie (ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 64).

70 Republika Federalna Niemiec nie może zatem zasadnie twierdzić, że zaliczenie podatku rozliczonego w Niemczech na poczet podatku należnego w innym państwie członkowskim na podstawie umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania pozwala we wszystkich przypadkach wyrównać odmienne traktowanie wynikające z zastosowania krajowych przepisów podatkowych lub postanowień wskazanych umów, których skutkiem jest ograniczenie stawek podatku pobieranego u źródła (zob. także ww. wyroki: w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 39 i w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 64).

71 Gdy chodzi wreszcie o argument Republiki Federalnej Niemiec oparty na okoliczności, że pobierające dywidendy spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim nie są zobowiązane rozliczyć się z podatku od działalności gospodarczej, któremu podlegają pobierające dywidendy spółki z siedzibą w Niemczech, wystarczy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału sprzeczne ze swobodą podstawową niekorzystne traktowanie pod względem podatkowym nie może być uznane za zgodne z prawem Unii z powodu istnienia innych korzyści podatkowych nawet, jeżeli założyć się ich istnienie (zob. podobnie wyrok z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. s. I-4071, pkt 61; ww. wyrok w sprawie Amurta, pkt 75; wyrok z dnia 1 lipca 2010 r. w sprawie C-233/09 Dijkman i Dijkman-Lavaleije, Zb.Orz. s. I-6649, pkt 41).

72 Dlatego, mając na względzie poprzedzające rozważania należy dojść do wniosku, że różnica traktowania dywidend w zależności od tego, czy są one wypłacane na rzecz spółek krajowych czy zagranicznych, taka jak różnica ustanowiona w niemieckim prawie podatkowym, może zniechęcać spółki z siedzibą w innych państwach członkowskich do dokonywania inwestycji w Niemczech i może tak być stanowić przeszkodę dla pozyskiwania kapitału przez spółki krajowe u spółek z siedzibą w innych państwach członkowskich.

73 W konsekwencji przepisy te stanowią przeszkodę dla swobodnego przepływu kapitału, której co do zasady zakazuje art. 56 ust. 1 WE.

– W przedmiocie uzasadnienia ograniczenia przeszkody dla swobodnego przepływu kapitału

74 Jak wynika z dobrze utrwalonego orzecznictwa, przepisy krajowe ograniczające swobodny przepływ kapitału mogłyby być uzasadniane nadrzędnymi względami interesu ogólnego, o ile są one właściwe dla zagwarantowania osiągnięcia zamierzonego przez nie celu i nie wykraczają poza to, co jest konieczne dla jego osiągnięcia (zob. podobnie wyrok z dnia 23 października 2007 r. w sprawie C-112/05 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. s. I-8995, pkt 72 i 73; ww. wyrok w sprawie Dijkman i Dijkman-Lavaleije, pkt 49).

75 W tym względzie Republika Federalna Niemiec twierdzi, po pierwsze, że niemieckie przepisy podatkowe dotyczące opodatkowania dywidend, które mają na celu ustanowienie jednolitego i całkowitego opodatkowania zysku zarówno w sytuacjach wewnętrznych, jak i z elementem ponadgranicznym, są uzasadnione koniecznością zapewnienia równego podziału wadzy opodatkowania, związanego z zasadą terytorialności, wedle której każde państwo członkowskie ma prawo do opodatkowania zysków wytworzonych na jego obszarze. Jedynie zastosowanie poboru u źródła pozwala temu państwu członkowskiemu czuwać nad tym, by dywidendy wypłacane dzięki dochodom wytworzonym przez działalność gospodarczą na jego obszarze były poddane jednorazowo i w całości podatkowi niemieckiemu.

76 Ponadto Republika Federalna Niemiec podnosi, że z orzecznictwa Trybunału, a w szczególności z pkt 59 ww. wyroku w sprawie *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* oraz z pkt 83 wyroku z dnia 17 września 2009 r. w sprawie C-182/08 *Glaxo Wellcome*, Zb.Orz., s. I-8591 wynika, że wymaganie od państwa siedziby spółki wypłacającej dywidendy, by zapewniło ono, aby zyski wypłacane zagranicznemu udziałowcowi nie były objęte opodatkowaniem kaskadowym ani podwójnym opodatkowaniem gospodarczym, oznaczałoby w istocie, że państwo to winno zrzec się swego prawa do opodatkowania dochodów osiągniętych z działalności gospodarczej wykonywanej na jego terytorium.

77 W tym względzie należy przypomnieć, że uzasadnienie oparte na powołaniu się na istnienie konieczności zapewnienia zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi może zostać uwzględnione w szczególności, gdy dany system zmierza do zapobieżenia zachowaniom, które mogłyby zagrażać prawu państwa członkowskiego do wykonywania przysługującej mu kompetencji podatkowej w związku z działalnością wykonywaną na jego terytorium (zob. wyrok z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-347/04 *Rewe Zentralfinanz*, Zb.Orz. s. I-2647, pkt 42; z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-231/05 *Oy AA*, Zb.Orz. s. I-6373, pkt 54; ww. wyrok w sprawie *Amurta*, pkt 58, jak również wyrok z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-303/07 *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, Zb.Orz. s. I-5145, pkt 66).

78 Z orzecznictwa Trybunału wynika też jednak, że gdy państwo członkowskie zdecydowało się na brak opodatkowania pobierających dywidendy spółek z siedzibą na jego terytorium w zakresie tego typu dochodów, to nie może powoływać się na konieczność zapewnienia

zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi w celu uzasadnienia opodatkowania pobieranych dywidendy spółek z siedzibą w innym państwie członkowskim (ww. wyroki: w sprawie Amurta, pkt 59 i w sprawie Aberdeen Property Fininvest Alpha, pkt 67).

79 Tymczasem, chociaż Republika Federalna Niemiec twierdzi, że § 8b KStG nie powinien być uważany za materializację jej decyzji o nieskorzystaniu z kompetencji do opodatkowania dywidend, jest poza sporem, że spółki z siedzibą w Niemczech korzystają, w odniesieniu do dywidend wypłacanych przez krajowe spółki dokonujące wypłat, z całkowitej neutralizacji skutków poboru u źródła.

80 Z pewnością Trybunał orzekł również, że należy uznać, iż wymaganie, by państwo siedziby spółki dokonujące wypłat zagwarantowało, że zyski wypłacane zagranicznemu udziałowcowi nie będą podlegały opodatkowaniu kaskadowemu lub podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze gospodarczym, czy to w drodze zwolnienia tych zysków od podatku po stronie spółki dokonujące wypłat, czy to w drodze przyznania udziałowcowi korzyści podatkowej odpowiadającej podatkowi zapłaconemu od zysku przez spółkę dokonującą wypłaty, oznaczałoby w istocie, że państwo to winno zrzec się swego prawa do opodatkowania dochodów osiągniętych z działalności gospodarczej wykonywanej na jego terytorium (ww. wyroki: w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 59 i w sprawie Glaxo Wellcome, pkt 83).

81 Niemniej jednak w niniejszej sprawie zwolnienia z poboru u źródła lub odpowiadająca korzyść podatkowa odnosząca się do podatku pobranego u źródła przez Republikę Federalną Niemiec, udzielane spółkom z siedzibą w innym państwie członkowskim nie oznaczają w rzeczywistości, że to inne państwo członkowskie ma obowiązek zrezygnowania z przysługującego mu prawa do opodatkowania dochodu wytworzonego przez działalność gospodarczą wykonywaną na jego terytorium. Dywidendy wypłacane przez spółki krajowe zostały już bowiem opodatkowane po stronie spółek wypłacających jako osiągnięty przez nie zysk.

82 Z pewnością zwolnienie z poboru u źródła lub udzielenie przez Republikę Federalną Niemiec odpowiadającej korzyści podatkowej odnoszącej się do podatku pobranego u źródła prowadziłoby do zmniejszenia jej wpływów podatkowych.

83 Tymczasem z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że obniżenie wpływów podatkowych nie może być postrzegane jako nadrzędny wzgląd interesu ogólnego, na który można się powoływać w celu uzasadnienia przepisu skłóconego zasadniczo niezgodnego z jedną ze swobód podstawowych (zob. w szczególności wyrok z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. s. I-7477, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo).

84 Po drugie, Republika Federalna Niemiec twierdzi, że reżim opodatkowania dywidend jest uzasadniony względami spójności systemu podatkowego. Korzyść podatkowa przyznana na mocy § 8b KStG zostaje bowiem potrącona z obciążeniem podatkowym w postaci opodatkowania udziałowców. Nawet w wypadku, gdy zyski nie są wypłacane udziałowcom, drugi etap opodatkowania ma miejsce w Niemczech.

85 W tym zakresie należało przypomnieć, że Trybunał przyznał już, iż konieczność zachowania spójności systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenie w wykonywaniu swobód podstawowych zagwarantowanych w traktacie (wyroki z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. s. I-249, pkt 28; ww. wyrok w sprawie Manninen, pkt 42; wyrok z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie C-418/07 Papillon, Zb.Orz. s. I-8947, pkt 43, ww. wyrok w sprawie Glaxo Wellcome, pkt 77).

86 Niemniej jednak, aby argument oparty na takim uzasadnieniu był skuteczny, Trybunał wymaga, by zostało wykazane istnienie bezpośredniego związku pomiędzy daną ulgą podatkową a wyrównaniem tej ulgi przez określone obciążenie podatkowe, przy czym bezpośredni charakter tego związku powinien być oceniany z punktu widzenia celu spornej regulacji (zob. ww. wyroki: w sprawie Papillon, pkt 44 i w sprawie Glaxo Wellcome, pkt 78).

87 W niniejszej sprawie należało stwierdzić, że w ramach spornych przepisów podatkowych neutralizacja skutków poboru u źródła w odniesieniu do dywidend wypłacanych spółce krajowej nie jest poddana podwójnemu wymogowi, by były one redystrybuowane przez tę spółkę, oraz by ich opodatkowanie po stronie udziałowców tej spółki pozwalało w wymiarze gospodarczym skompensować zwolnienie z pobrania zaliczki u źródła.

88 Jak wynika z uzasadnienia spornych przepisów podatkowych, które zostało przytoczone w odpowiedzi Republiki Federalnej Niemiec na skargę, jednym z celów systemu czeskiego opodatkowania dochodów jest wspieranie reinwestycji w przedsiębiorstwo zysków pochodzących z jego eksploatacji, a tym samym poprawienie samofinansowania się przedsiębiorstw. Taki system czeskiego opodatkowania ma w szczególności na celu wspieranie zatrzymania wypracowanego zysku wewnątrz spółki, aby uniknąć jego wypłaty udziałowcom w formie dywidend.

89 Ze względu na fakt, że drugi etap opodatkowania następuje jedynie wówczas, gdy zysk został wypłacony udziałowcom w formie dywidendy, omawiany system traktuje w sposób podatkowo bardziej korzystny akumulację zysku w ramach spółki względem jego wypłaty udziałowcom.

90 Ponieważ uniknięcie drugiego etapu opodatkowania może zostać uznane za zgodne z celem tego reżimu podatkowego, jakim jest sprzyjanie akumulacji zysków w ramach spółki pobierającej dywidendy względem jego wypłaty udziałowcom w formie dywidendy, nie można uważyć, by korzyść polegająca na zwolnieniu pobrania zaliczki u źródła w odniesieniu do dywidend wypłacanych na rzecz spółki krajowej była w każdym wypadku skompensowana przez opodatkowanie tych zysków w zakresie, w jakim stanowi one dochody udziałowców spółki pobierających dywidendy.

91 Argument Republiki Federalnej Niemiec, wedle którego nawet gdyby zyski spółki pobierającej dywidendy nie były wypłacone udziałowcom, i tak nastąpiłby drugi etap opodatkowania w późniejszym czasie, a to dlatego, że w przyszłości dokonana by została z pewnością czynność podlegająca opodatkowaniu, nie może zostać przyjęta. Zakładając nawet, że byłoby tak w istocie, ewentualne opodatkowanie w okresie późniejszym nie może uzasadniać natychmiastowego zwolnienia z poboru u źródła w odniesieniu do dywidend wypłacanych krajowym spółkom pobierającym dywidendy.

92 W konsekwencji nie istnieje bezpośredni związek, w znaczeniu używanym w orzecznictwie przytoczonym w pkt 86 niniejszego wyroku, pomiędzy zwolnieniem z poboru u źródła w odniesieniu do dywidend wypłacanych krajowym spółkom pobierającym dywidendy a opodatkowaniem tych dywidend, już to w charakterze dochodów udziałowców tej spółki, już to

przy okazji późniejszej czynności podlegającej opodatkowaniu.

93 Z powyższego wynika, że ograniczenie swobodnego przepływu kapitału istniejące na mocy spornych przepisów podatkowych nie może być uzasadnione względami, na które powołała się Republika Federalna Niemiec.

94 Z ogółu poprzedzających rozważań wynika, że Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom, jakie ciążą na niej na mocy art. 56 ust. 1 WE w ten sposób, że poddała dywidendy wypłacane spółkom z siedzibą w innych państwach członkowskich w sytuacji, gdy nie została osiągnięty próg udziału spółki dominującej w kapitale spółki zależnej określony w art. 3 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/435 opodatkowaniu wyśzemu w wymiarze gospodarczym, niż obejmujące dywidendy wypłacane spółkom z siedzibą na jej obszarze.

W przedmiocie naruszenia art. 40 porozumienia EOG

95 Jednym z podstawowych celów porozumienia EOG jest realizacja w jak najpełniejszy sposób swobody przepływu towarów, osób, usług i kapitału na całym terytorium EOG, tak aby rynek wewnętrzny realizowany na terytorium Wspólnoty został rozciągnięty na państwa członkowskie EFTA. W związku z tym liczne postanowienia tego porozumienia zmierzają do zagwarantowania jego wykadni w sposób możliwie jednolity na całym terytorium EOG (zob. opinia 1/92 z dnia 10 kwietnia 1992 r., Rec. s. I-2821). Do Trybunału należy w tym zakresie czuwanie nad tym, aby zasady porozumienia EOG, zasadniczo identyczne z zasadami traktatowymi, były interpretowane w sposób jednolity w państwach członkowskich (zob. wyrok z dnia 23 września 2003 r. w sprawie C-452/01 Ospelt i Schlössle Weissenberg, Rec. s. I-9743 pkt 29; ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 65).

96 Z powyższego wynika, że o ile ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału pomiędzy podmiotami pochodzącymi z państw-stron porozumienia EOG powinny być oceniane z punktu widzenia art. 40 i załącznika XII do tego porozumienia, to jego postanowienia mają to samo znaczenie prawne co zasadniczo identyczne postanowienia art. 56 WE (zob. wyrok z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-521/07 Komisja przeciwko Niderlandom, Zb.Orz. s. I-4873, pkt 33 oraz ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 66).

97 Jak zostało stwierdzone w pkt 49 niniejszego wyroku, spółki pobierające dywidendy z siedzibą w Niemczech nie ponoszą ciężaru podatkowego wynikającego z poboru u źródła w odniesieniu do dywidend, które są im wypłacane przez ich krajowe spółki zależne.

98 Co się tyczy dywidend wypłacanych spółkom z siedzibą w Islandii i Norwegii, według prawa niemieckiego uważa się, że pobór u źródła następuje w sposób ostateczny.

99 Wobec tego i z tych samych względów, co określone przy badaniu skargi pod kątem art. 56 ust. 1 WE, należy stwierdzić, że Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom, jakie ciążą na niej na mocy art. 40 porozumienia EOG w ten sposób, że poddała dywidendy wypłacane spółkom z siedzibą w Islandii i Norwegii opodatkowaniu wyśzemu w wymiarze gospodarczym, niż obejmujące dywidendy wypłacane spółkom z siedzibą na jej obszarze.

W przedmiocie kosztów

100 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu postępowania kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawą. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Republiki Federalnej Niemiec kosztami postępowania, a Republika Federalna Niemiec przegrała sprawą, należy obciążyć ją kosztami postępowania.

Z powyższych względów Trybuna (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

- 1) Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom, jakie cię na niej na mocy art. 56 ust. 1 WE w ten sposób, że poddała dywidendy wypłacane spółkom z siedzibą w innych państwach członkowskich w sytuacji, gdy nie została osiągnięta próg udziału spółki dominującej w kapitale spółki zależnej określony w art. 3 ust. 1 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 brzmieniu zmienionym na mocy dyrektywy Rady 2003/123/WE z dnia 22 grudnia 2003 r., opodatkowaniu wyśszemu w wymiarze gospodarczym, niż obejmujące dywidendy wypłacane spółkom z siedzibą na jej obszarze.
- 2) Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom, jakie cię na niej na mocy art. 40 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. w ten sposób, że poddała dywidendy wypłacane spółkom z siedzibą w Islandii i Norwegii opodatkowaniu wyśszemu w wymiarze gospodarczym, niż obejmujące dywidendy wypłacane spółkom z siedzibą na jej obszarze.
- 3) Republika Federalna Niemiec zostaje obciążona kosztami postępowania.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.