

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 11 września 2014 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Artykuły 49 TFUE i 54 TFUE – Swoboda przedsiębiorczości – Artykuły 63 TFUE i 65 TFUE – Swobodny przepływ kapitału – Przepisy podatkowe – Podatek dochodowy od osób prawnych – Przepisy państwa członkowskiego mające na celu zniesienie podwójnego opodatkowania wypłacanych zysków – Metoda zaliczenia stosowana do dywidend wypłacanych przez spółki będące rezydentami tego samego państwa członkowskiego co spółka otrzymująca – Metoda zwolnienia stosowana do dywidend wypłacanych przez spółki będące rezydentami innego państwa członkowskiego co spółka otrzymująca lub państwa trzeciego – Różnica w traktowaniu strat spółki otrzymującej dywidendy

W sprawie C-47/12

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht Köln (Niemcy) postanowieniem z dnia 6 września 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 31 stycznia 2012 r., w postępowaniu:

Kronos International Inc.

przeciwko

Finanzamt Leverkusen,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, A. Borg Barthet, J.L. da Cruz Vilaça, E. Levits (sprawozdawca) i M. Berger, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Cruz Villalón,

sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 16 maja 2013 r., rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Kronos International Inc. przez W. Meilickego i D. Rabbacka, Rechtsanwälte,
- w imieniu Finanzamt Leverkusen przez B. Hillebranda, K. Kuscha, H. Brandenberga oraz M. Brombach-Krüger, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez S. Ossowskiego, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez S. Ford, barrister,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa oraz W. Möllsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 7 listopada 2013 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 49 TFUE i 54 TFUE, dotyczących swobody przedsiębiorczości, a także art. 63 TFUE i 65 TFUE, dotyczących swobodnego przepływu kapitału.

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu między Kronos International Inc. (zwaną dalej „Kronosem”), spółką utworzoną zgodnie z prawem stanu Delaware (Stany Zjednoczone Ameryki) a Finanzamt Leverkusen (urzędem skarbowym w Leverkusen, zwanym dalej „Finanzamt”) w przedmiocie zaliczenia na niemiecki podatek dochodowy od osób prawnych za lata 1991–2001 podatku dochodowego zapłaconego za granicą przez wypłacające dywidendy spółki zależne Kronos.

Ramy prawne

Prawo niemieckie

3 W latach 1991–2000 w odniesieniu do opodatkowania spółek, w tym zaliczenia, zapłaty i zwrotu podatku dochodowego od osób prawnych, § 49 ust. 1 Körperschaftsteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, BGBl. 1991, I, s. 638, zwanej dalej „KStG z 1991 r.”) odsyła do przepisów Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym, BGBl. 1990, I, s. 1898, zwanej dalej „EStG z 1990 r.”).

4 Paragraf 36 ust. 2 pkt 3 EStG z 1990 r. w następujący sposób określa system tzw. „pełnego zaliczenia”:

„2. [...] Na poczet podatku dochodowego zalicza się:

[...]

3) podatek dochodowy od osób prawnych zapłacony przez spółkę lub stowarzyszenie podlegające nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w podatku dochodowym od osób prawnych, w wysokości 3/7 dochodów w rozumieniu § 20 ust. 1 pkt 1 lub 2, o ile dochody te nie pochodzą z wypłat dywidendy, na które zostały wykorzystane kapitały własne w rozumieniu § 30 ust. 2 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. To samo dotyczy dochodów w rozumieniu § 20 ust. 2 pkt 2 lit. a) uzyskanych z pierwszego zbycia przez wspólnika kuponów dywidendowych lub innych praw; w takich przypadkach podatek dochodowy od osób prawnych podlegający zaliczeniu jest ograniczony do 3/7 kwoty wypłaconej z tytułu zbytych praw. Podatek dochodowy od osób prawnych nie podlega zaliczeniu:

[...]

f) jeżeli dochody nie zostały uwzględnione przy określaniu podstawy opodatkowania;

[...]”.

5 Paragraf 36 ust. 4 EStG z 1990 r. stanowi:

„Jeżeli po obliczeniu okaże się, że wystąpiła niedopłata, podatnik (dłużnik) jest zobowiązany do jej niezwłocznego uregulowania w zakresie, w jakim niedopłata odpowiada zaliczce na podatek

dochodowy, której termin płatności upłynął, lecz która nie została zapłacona; w pozostałych przypadkach zobowiązany jest ją uregulować w miesiącu, który następuje po miesiącu doręczenia decyzji podatkowej (płatność ostateczna) [...]. Jeżeli po obliczeniu okaże się, że wystąpiła nadpłata, nadpłata ta zostaje podatnikowi zwrócona po doręczeniu decyzji podatkowej”.

6 W ramach przejścia z systemu zaliczenia na system tzw. „obniżki o 50 %” ustawodawca niemiecki uchylił § 36 ust. 2 pkt 3 EStG z 1990 r. Jednak z postanowienia odsyłającego oraz uwag rzędu niemieckiego wynika, że na mocy przepisów przejściowych system pełnego zaliczenia nadal miał zastosowanie do dywidend otrzymanych w 2001 r.

7 Paragraf 26 ust. 7 KStG z 1991 r. w brzmieniu obowiązującym do 1993 r. oraz § 8b ust. 5 tej ustawy w brzmieniu obowiązującym począwszy od 1994 r. (zwanej dalej „KStG z 1994 r.”) stanowiły, co następuje:

„Jeżeli dochód z udziału w zyskach wypłacanych przez spółkę zagraniczną jest na podstawie umowy o unikaniu opodatkowania zwolniony z podatku dochodowego od osób prawnych pod warunkiem minimalnego udziału kapitałowego, zwolnienie ma zastosowanie niezależnie od wyrażonego procentowo minimalnego udziału kapitałowego określonego w umowie, o ile udział ten wynosi co najmniej 10 %”.

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania

8 Zgodnie z umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartymi z Królestwem Danii, Republiką Francuską, Zjednoczonym Królestwem i Kanadą Republika Federalna Niemiec zobowiązana jest zwolnić z niemieckiego podatku dywidendy, które pochodzą z udziałów kapitałowych o wysokości równej lub przekraczającej określony próg i które podlegają opodatkowaniu w państwie spółki wypłacającej.

9 W większości przypadków wskazany próg udziału wynosi 10 %. Umowa ze Zjednoczonym Królestwem przewidywała jednak próg wynoszący 25 %, podobnie jak umowa z Kanadą w roku podatkowym 2000, podczas gdy w 2001 r. miał zastosowanie próg wynoszący 10 %.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

10 Kronos jest spółką holdingową dla grupy spółek. Jej siedziba statutowa znajduje się w Stanach Zjednoczonych, a faktyczny zarząd w Niemczech, gdzie ma ona oddział i od 1989 r. jest wpisana do rejestru handlowego. Kronos został utworzony w celu zapewnienia jednolitego zarządu europejskimi i kanadyjskimi spółkami zależnymi z grupy. Od 1989 r. posiada on 99,95 % udziałów w spółce niemieckiej Kronos Titan GmbH, z którą (jak też z innymi spółkami niemieckimi) zawarł umowy o kontroli i wypłacie zysków.

11 W okresie objętym postępowaniem głównym, tj. w latach 1991–2001, Kronos posiadał bezpośrednio udziały kapitałowe w następujących spółkach:

- w Société Industrielle du Titane (Francja) udział reprezentujący od 92,941 % do 93,771% kapitału w latach 1991–2001;
- w Kronos Norge (Norwegia) udział wynoszący 100% kapitału w latach 1991–1998;
- w Kronos UK Ltd (Zjednoczone Królestwo) udział wynoszący 100 % kapitału w latach 1991–2001;
- w Kronos Europa SA (Belgia) udział reprezentujący od 98,4 % do 100 % kapitału w latach

1991–1998;

- w Kronos Denmark ApS (Dania) udział wynoszący 100 % kapitału w latach 1999–2001, oraz
- w Kronos Canada Inc. (Kanada) udział wynoszący 100 % kapitału w latach 1991–2001.

12 W latach 2000 i 2001 Kronos posiadał pośrednio udziały w spółkach Kronos Europa SA (Belgia) i Kronos Norge (Norwegia) za pośrednictwem swojej spółki zależnej Kronos Denmark ApS (Dania), posiadanej w 100%. Udziały Kronos Denmark ApS w belgijskiej i norweskiej spółkach z grupy wynoszą, odpowiednio, 99,99 % i 100 %.

13 Podatek dochodowy od osób prawnych należny od Kronos w Niemczech za lata 1991–2001 był przedmiotem decyzji podatkowych, w niektórych przypadkach korygowanych, wydawanych w latach 2004–2010. Z uwzględnieniem strat bieżących lub rozliczanych strat innych okresów wynoszących od ok. 150 do ok. 840 mln DEM (marek niemieckich) decyzje te określały kwoty podatku dochodowego od osób prawnych za 1991 r., z tytułu wypłaty dywidend, na 4 190 788,57 EUR, a za 1992 r., także z tytułu wypłaty dywidend, na kwotę 2 050 183,81 EUR. Dla każdego z lat podatkowych 1993–2001 kwota podatku wynosiła natomiast 0.

14 Przy obliczaniu podstawy opodatkowania na potrzeby decyzji określających zobowiązanie podatkowe oraz przy wyliczaniu strat nie zostały uwzględnione dywidendy wypłacone przez zagraniczne spółki zależne zwolnione z podatku na podstawie poszczególnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

15 W tych okolicznościach Kronos wniosł o zaliczenie na poczet podatku dochodowego od osób prawnych, do którego zapłaty był zobowiązany w Niemczech, podatków od dochodów i od dochodów kapitałowych zapłaconych przez jego spółki zależne i pośrednio zależne mające siedzibę w innych państwach członkowskich (Belgii, Francji i Zjednoczonym Królestwie) lub w państwach trzecich (Kanadzie i Norwegii) w latach 1991–2001, które to zaliczenie miało ewentualnie prowadzić do zwrotu podatku.

16 Decyzją z dnia 15 grudnia 2005 r. Finanzamt Leverkusen odmówił uwzględnienia tego wniosku. Owa decyzja odmowna została oparta na przepisach § 36 ust. 2 pkt 3 lit. f) EStG z 1990 r. w związku z § 49 ust. 1 KStG z 1991 r., na mocy których zaliczenie podatku dochodowego od osób prawnych obciążającego dywidendy jest możliwe jedynie wówczas, gdy owe dywidendy są uwzględniane w rozliczeniu jako dochody podlegające opodatkowaniu. Tymczasem, ponieważ dywidendy zagraniczne zostały zwolnione na podstawie § 26 ust. 7 KStG z 1991 r. w latach 1991–1993 i § 8b ust. 5 KStG z 1994 r. w latach następnych, nie można ich brać pod uwagę jako dochodów podlegających opodatkowaniu przy określaniu wysokości podatku.

17 Decyzją z dnia 10 stycznia 2007 r. Finanzamt Leverkusen oddalił jako bezzasadne odwołanie wniesione przez Kronos od decyzji w sprawie określenia zobowiązania podatkowego i zaliczenia pośredniego w odniesieniu do podatku dochodowego od osób prawnych za rok podatkowy 1994.

18 W tej sytuacji w dniu 7 lutego 2007 r. Kronos złożył do Finanzgericht Köln (sądu finansowego w Kolonii) skargę, wnosząc o uchylenie tej decyzji, a także skargę na bezczynność w zakresie rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za lata podatkowe 1991–1993 i 1995–2001.

19 Na obecnym etapie postępowania krajowego Kronos żąda zaliczenia kwoty 201 966 724 EUR zapłaconej z tytułu podatków dochodowych od osób prawnych od spółek zagranicznych.

Na kwotę którą skądają się po pierwsze, podatki zapłacone przez spółki zależne Kronos we Francji za lata 1991–2001, w Zjednoczonym Królestwie za lata 1997 i 1999 oraz w Kanadzie za lata 2000 i 2001, w łącznej kwocie 78 501 794 EUR. Po drugie, wniosek Kronosa dotyczy zaliczenia na poczet [podatku dochodowego od] dywidend otrzymanych przez tę spółkę od jej duńskiej spółki zależnej w latach 2000 i 2001 podatków dochodowych od osób prawnych zapłaconych przez spółki belgijskie i norweskie pośrednio zależne od Kronosa, tj. łącznie 123 448 418 EUR, a także zaliczenia duńskiego podatku dochodowego od osób prawnych w wysokości 16 512 EUR.

20 Ponadto Kronos żąda zaliczenia kwoty 1 795 525 EUR z tytułu podatku od dochodów kapitałowych spółek zależnych z siedzibą we Francji i Zjednoczonym Królestwie, jeżeli przychody wynikające z dywidend miałyby być traktowane jako podlegające opodatkowaniu.

21 W tych okolicznościach sąd odsyłający postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy wyłączenie zaliczenia podatku dochodowego od osób prawnych ze względu na zwolnienie z podatku dywidend wypłaconych przez spółki kapitałowe mające siedzibę w państwach trzecich na rzecz niemieckich spółek kapitałowych, w odniesieniu do których przepisy krajowe wymagają jedynie, aby spółka kapitałowa otrzymująca dywidendę posiadała udział w kapitale zakładowym spółki wypłacającej dywidendę wynoszący co najmniej 10 %, jest objęte wyłączeniem zakresem swobody przedsiębiorczości w rozumieniu art. 49 TFUE w związku z art. 54 TFUE, czy też również swobody przepływu kapitału w rozumieniu art. 63–65 TFUE, jeżeli rzeczywisty udział spółki otrzymującej dywidendę wynosi 100%?

2) Czy przepisy dotyczące swobody przedsiębiorczości (obecnie art. 49 TFUE) i ewentualnie także dotyczące swobody przepływu kapitału (do 1993 r. art. 67 WE, obecnie art. 63–65 TFUE) należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie stosowaniu uregulowania krajowego, które wyłącza w przypadku zwolnienia z podatku dywidend zagranicznych spółek zależnych zaliczenie i zwrot podatku dochodowego od osób prawnych należnego z tytułu wypłaty tych dywidend również w przypadku straty po stronie spółki dominującej, jeżeli w odniesieniu do wypłat dokonywanych przez krajowe spółki zależne jest przewidziana ulga podatkowa w formie zaliczenia podatku dochodowego od osób prawnych?

3) Czy przepisy dotyczące swobody przedsiębiorczości (obecnie art. 49 TFUE) i ewentualnie także dotyczące swobody przepływu kapitału (do 1993 r. art. 67 WE, obecnie art. 63–65 TFUE) należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie stosowaniu uregulowania krajowego, które wyłącza zaliczenie i zwrot podatku dochodowego od osób prawnych z tytułu dywidend spółek (pośrednio) zależnych, które w państwie spółki bezpośrednio zależnej są zwolnione z podatku i które zostały wypłacone (dalej) na rzecz krajowej spółki dominującej i zostały również w Niemczech zwolnione z podatku, ale umożliwia w odniesieniu do struktur o charakterze czysto krajowym w przypadku straty po stronie spółki dominującej uzyskanie przez nią zwrotu podatku w danym przypadku poprzez zaliczenie przez spółkę (bepośrednio) zależną podatku od osób prawnych z tytułu dywidend spółki (pośrednio) zależnej i zaliczenie przez spółkę dominującą podatku dochodowego od osób prawnych z tytułu dywidend po stronie spółki [bepośrednio] zależnej?

4) W przypadku, gdyby zastosowanie miały również przepisy dotyczące swobody przepływu kapitału, pojawia się – w zależności od odpowiedzi na pytanie drugie – dodatkowe pytanie w odniesieniu do dywidend kanadyjskich:

Czy obecny art. 64 ust. 1 TFUE należy interpretować w ten sposób, że dopuszcza on stosowanie przez Republikę Federalną Niemiec zasadniczo niezmiennych od 31 grudnia 1993 r. co do istoty uregulowań przewidzianych w prawie krajowym i umowach międzynarodowych o unikaniu

podwójnego opodatkowania i tym samym stałego wyłączenia zaliczenia kanadyjskiego podatku dochodowego od osób prawnych z tytułu dywidend zwolnionych z podatku w Niemczech”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

Uwagi wstępne

22 Należy stwierdzić, że jakkolwiek pytanie pierwsze sądu odsyłającego odnosi się wyłączenie do dywidend wypłacanych przez spółki z siedzibą w państwie trzecim, to z postanowienia odsyłającego wynika, że zakres tego pytania obejmuje także dywidendy wypłacane przez spółki z siedzibą w państwach członkowskich innych niż Republika Federalna Niemiec.

23 Zgodnie z § 36 ust. 2 pkt 3 lit. f) EstG z 1990 r. podatek dochodowy od osób prawnych nie podlega zaliczeniu, w przypadku gdy dochody nie zostały uwzględnione przy określaniu podstawy opodatkowania.

24 W sprawie w postępowaniu głównym dywidendy wypłacane przez spółki będące rezydentami innego państwa członkowskiego lub państwa trzeciego nie zostały uwzględnione przy określaniu podstawy opodatkowania spółki je otrzymującej z powodu zastosowania wobec nich metody zwolnienia przewidzianej w zawartych przez Republikę Federalną Niemiec umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania.

25 W tym względzie sąd odsyłający wskazuje, że przepisy regulujące sposób określania wysokości podatku – takie jak postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, względnie również przepisy § 26 ust. 7 KStG z 1991 r. dla lat 1991–1993 oraz § 8b ust. 5 KStG z 1994 r. dla lat 1994–2000 – mają zastosowanie nie tylko do udziałów kapitałowych umożliwiających wywieranie decydującego wpływu na decyzje danej spółki i że ustanawiając próg wynoszący 10%, ustawodawca niemiecki nie miał na uwadze udziału istotnego, w rozumieniu możliwości wywierania decydującego wpływu.

26 Sąd odsyłający wskazuje także, że w całym okresie objętym postępowaniem głównym Kronos posiadał udziały wynoszące od 93% do 100% w kapitale różnych wypłacających dywidendy spółek zależnych.

27 Wreszcie należy zauważyć, że według tego, co wskazuje sąd odsyłający, siedziba statutowa Kronosa znajduje się w Stanach Zjednoczonych, a faktyczny zarząd w Niemczech, gdzie ma on oddział i gdzie jest wpisany do rejestru handlowego. Jest niesporne, że Kronos jest spółką utworzoną zgodnie z prawem stanu Delaware. Rząd niemiecki wyjaśnił w tym względzie, że zgodnie z brzmieniem § XXV ust. 5 traktatu o przyjaźni, handlu i ewangelizacji między Republiką Federalną Niemiec i Stanami Zjednoczonymi Ameryki z dnia 29 października 1954 r. (BGBl. 1956 II, s. 487) spółki utworzone zgodnie z prawem amerykańskim jako takie należy uznać w Niemczech.

28 W tych okolicznościach pytanie pierwsze należy rozumieć jako zmierzające do ustalenia, czy zgodnie z prawem Unii przepisów krajowych takich jak te sporne w postępowaniu głównym – według których spółka będąca rezydentem jednego państwa członkowskiego nie może dokonać zaliczenia podatków dochodowych od osób prawnych zapłaconych w innym państwie członkowskim lub państwie trzecim przez spółki kapitałowe wypłacające dywidendy z powodu zwolnienia tych dywidend z podatku w tym pierwszym państwie członkowskim, w przypadku gdy wynikają one z udziału reprezentującego co najmniej 10 % kapitału spółki wypłacającej i gdy w danym przypadku rzeczywisty udział kapitałowy spółki kapitałowej otrzymującej dywidendy jest

wyższy niż 90%, a spółka otrzymująca została utworzona zgodnie z ustawodawstwem państwa trzeciego – należy ocenić w świetle art. 49 TFUE i 54 TFUE, czy też raczej art. 63 TFUE i 65 TFUE.

Co do swobody, której dotyczy spór

29 Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że traktowanie dywidend pod względem podatkowym może być objęte zakresem zarówno art. 49 TFUE, dotyczącego swobody przedsiębiorczości, jak i art. 63 TFUE, dotyczącego swobodnego przepływu kapitału (wyroki: *Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen*, C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, pkt 33; *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, pkt 30; *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, pkt 89).

30 W odniesieniu do pytania, czy przepisy krajowe wchodzą w zakres tej czy innej swobody przepływu, należy wziąć pod uwagę, jak wynika z utrwalonego orzecznictwa, cel rozpatrywanych przepisów (wyrok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, pkt 90 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Ustawodawstwo krajowe ma być zastosowane jedynie do udziałów, które pozwalają na wywieranie niewłaściwego wpływu na decyzje spółki i na określenie jej działalności, wchodzi w zakres zastosowania art. 49 TFUE dotyczącego swobody przedsiębiorczości (zob. wyroki: *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 37; *Idryma Typou*, C-81/09, EU:C:2010:622, pkt 47; *Accor*, EU:C:2011:581, pkt 32; *Scheunemann*, C-31/11, EU:C:2012:481, pkt 23; *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, pkt 91).

32 Natomiast przepisy krajowe, które znajdują zastosowanie do udziałów objętych jedynie w celu lokaty kapitału bez zamiaru uczestniczenia w zarządzaniu przedsiębiorstwem lub sprawowania nad nim kontroli, należy analizować wyjątkowo w świetle swobody przepływu kapitału (wyroki: *Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen*, EU:C:2011:61, pkt 35; *Accor*, EU:C:2011:581, pkt 32; *Scheunemann*, EU:C:2012:481, pkt 23; *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, pkt 92).

33 W sprawie w postępowaniu głównym z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Republikę Federalną Niemiec z Królestwem Danii, Republiką Francuską i – w odniesieniu do roku podatkowego 2001 – z Kanadą, a także z zastosowania § 8b ust. 5 KStG z 1994 r. w związku z umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartymi przez Republikę Federalną Niemiec ze Zjednoczonym Królestwem i Kanadą – w odniesieniu do roku podatkowego 2000 – wynika, że dywidendy wypłacone spółkom będącym rezydentami Niemiec przez spółki będące rezydentami tych drugich państw są zwolnione z niemieckiego podatku dochodowego od osób prawnych, w przypadku gdy udziały kapitałowe spółki otrzymującej w spółce wypłacającej osiąga próg 10%.

34 Próg taki z pewnością umożliwia wyłączenie z zakresu zastosowania zwolnienia inwestycji dokonanych jedynie w celu lokaty kapitału bez zamiaru uczestniczenia w zarządzaniu przedsiębiorstwem lub sprawowania nad nim kontroli.

35 Niemniej jednak przeciwnie niż argumentuje rząd niemiecki, próg taki nie sprawia sam przez się, że zwolnienie ma zastosowanie jedynie do udziałów, które pozwalają na wywieranie niewłaściwego wpływu na decyzje spółki i na określenie jej działalności. Trybunał orzekł już bowiem, że udział o takiej wielkości niekoniecznie oznacza, że osoba posiadająca taki udział wywiera niewłaściwy wpływ na decyzje spółki, której jest akcjonariuszem (zob. podobnie wyrok *ITELCAR i Fazenda Pública*, C-282/12, EU:C:2013:629, pkt 22).

36 W konsekwencji sporne w postępowaniu główne przepisy krajowe mają zastosowanie nie tylko do dywidend otrzymywanych przez spółkę będącą rezydentem na podstawie udziału kapitałowego dającego niewątpliwie wpływ na decyzje spółki wypłacającej i pozwalającego na określenie jej działalności, ale również do dywidend otrzymywanych na podstawie udziału niedającego takiego wpływu.

37 Wobec ustawodawstwa, którego cel nie pozwala na ustalenie, czy jest ono w sposób przeważający objęte art. 49 TFUE, czy też art. 63 TFUE, Trybunał orzekł, że w zakresie, w jakim ustawodawstwo krajowe odnosi się do dywidend pochodzących z państwa członkowskiego, należy uwzględnić okoliczności faktyczne sprawy celem ustalenia, czy sytuacja leżąca u podstaw sporu w postępowaniu głównym jest objęta art. 49 TFUE, czy też art. 63 TFUE (zob. podobnie wyroki: *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, pkt 93, 94 i przytoczone tam orzecznictwo; *Beker i Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, pkt 27, 28; a także *Bouanich*, C-375/12, EU:C:2014:138, pkt 30).

38 Natomiast co do traktowania pod względem podatkowym dywidend pochodzących z państwa trzeciego, Trybunał orzekł, że badanie celu ustawodawstwa krajowego wystarcza, by ocenić, czy traktowanie pod względem podatkowym dywidend pochodzących z państwa trzeciego jest objęte postanowieniami traktatu FUE dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, ponieważ przepisy krajowe dotyczące traktowania pod względem podatkowym dywidend pochodzących z państw trzecich nie mogą należeć do zakresu art. 49 TFUE (zob. podobnie wyrok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, pkt 96, 97).

39 Trybunał orzekł tym samym, że będąca rezydentem państwa członkowskiego spółka posiadająca w spółce mającej siedzibę w państwie trzecim udział zapewniający jej niewątpliwie wpływ na decyzje drugiej z wymienionych spółek i umożliwiającą określenie jej działalności może się powołać na art. 63 TFUE celem zakwestionowania zgodnie z tym postanowieniem uregulowania owego państwa członkowskiego odnoszącego się do traktowania pod względem podatkowym dywidend pochodzących z owych państw trzecich, niemającego zastosowania wyjącznie do sytuacji, w których spółka dominująca wywiera decydujący wpływ na spółkę wypłacającą dywidendy (zob. wyrok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, pkt 104).

40 Wynika z tego, że gdy przepisy krajowe dotyczące traktowania pod względem podatkowym dywidend zgodnie ze swym celem nie mają mieć zastosowania wyjącznie do sytuacji, w których spółka dominująca wywiera decydujący wpływ na spółkę wypłacającą dywidendy, rozmiar udziału spółki otrzymującej w kapitale spółki wypłacającej należy wziąć pod uwagę, o ile w danej sprawie mogłoby zostać powołane zarówno art. 49 TFUE, jak i art. 63 TFUE, a rozmiar tego udziału pozwoli stwierdzić, czy rozpatrywana sytuacja należy do zakresu jednej, czy też drugiej ze swobód gwarantowanych przez te dwa postanowienia prawa Unii, odpowiednio.

41 Ponieważ – zważywszy na lokalizację spółki wypłacającej dywidendy w państwie trzecim – do przepisów krajowych dotyczących traktowania dywidend wypłacanych przez tę spółkę można odnieść jedynie swobodę przepływu kapitału, nie trzeba brać pod uwagę wielkości udziału kapitałowego w spółce wypłacającej. Spółka będąca rezydentem państwa członkowskiego może bowiem – niezależnie od rozmiaru udziału posiadanego przez siebie w wypłacającej dywidendy spółce z siedzibą w państwie trzecim – powołać się na art. 63 TFUE celem zakwestionowania zgodnie z prawem tego rodzaju uregulowania (zob. podobnie wyrok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, pkt 99, 104).

42 Rozumowanie to stosuje się również przez analogię w przypadku, gdy można powołać się jedynie na swobodę przepływu kapitału ze względu na ograniczenia podmiotowego zakresu

zastosowania swobody przedsiębiorczości.

43 Taki przypadek zachodzi w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, gdy spółka otrzymuje dywidendy jest spółka utworzona zgodnie z przepisami państwa trzeciego.

44 Postanowienia traktatu w dziedzinie swobody przedsiębiorczości mają bowiem zastosowanie tylko do obywateli państwa członkowskiego Unii (zob. podobnie wyrok Ferrer Laderer, C-147/91, EU:C:1992:278, pkt 9).

45 Zgodnie z art. 54 TFUE na potrzeby stosowania postanowień traktatu dotyczących swobody przedsiębiorczości spółki założone zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mające swój statutowy siedzibę, zarząd lub główne przedsiębiorstwo wewnątrz Unii są traktowane jak osoby fizyczne mające przynależność państwa członkowskiego (wyrok National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 25).

46 Zatem spółka, która nie jest utworzona zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego, nie może korzystać ze swobody przedsiębiorczości.

47 Ustalenia tego nie podważa argument Kronosa, że spółki z państwa trzeciego nie mogą dyskryminować pod względem podatkowym względem spółki prawa niemieckiego i że w konsekwencji może ona powołać się na dobrodziejstwo swobody ucieleśnionej w art. 49 TFUE.

48 W braku jednolitej definicji w prawie Unii spółek objętych swobodą przedsiębiorczości posługującą się jednym tylko kryterium powołania decydującym o właściwym dla tej spółki prawie krajowym, to, czy art. 49 TFUE ma zastosowanie do spółki powołującej się na ustanowionym tym postanowieniem podstawowym swobodę, stanowi kwestię wstępną, na którą w obecnym stanie prawa Unii odpowiedź może znaleźć jedynie w mającym zastosowanie prawie krajowym (zob. wyroki: Cartesio, C-210/06, EU:C:2008:723, pkt 109; National Grid Indus, EU:C:2011:785, pkt 26).

49 Państwo członkowskie posiada więc prawo określenia kryterium powołania wymaganego od spółki, by mogła ona zostać uznana za spółkę utworzoną zgodnie z jego prawem krajowym i w związku z tym mogąc korzystać ze swobody przedsiębiorczości (zob. podobnie wyroki: Cartesio, EU:C:2008:723, pkt 110; National Grid Indus, EU:C:2011:785, pkt 27).

50 Państwo członkowskie nie może jednak jednostronnie poszerzać podmiotowego zakresu zastosowania rozdziału traktatu odnoszącego się do swobody przedsiębiorczości, którego celem jest zapewnienie swobody przedsiębiorczości jedynie obywatelom państw członkowskich (zob. podobnie postanowienie Lasertec, C-492/04, EU:C:2007:273, pkt 27).

51 Należy z tego wywieść, że w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, gdy swoboda przedsiębiorczości nie może zostać powołana z powodu powołania spółki otrzymującej dywidendy z porządkiem prawnym państwa trzeciego, przepisy krajowe dotyczące traktowania pod względem podatkowym dywidend pochodzących z innego państwa członkowskiego lub państwa trzeciego, które nie mają zastosowania wyjącznie do sytuacji, w których spółka dominująca wywiera decydujący wpływ na spółkę wypłacającą dywidendy, należy oceniać w świetle art. 63 TFUE.

52 W konsekwencji spółka utworzona zgodnie z ustawodawstwem państwa trzeciego, będąca rezydentem państwa czonkowskiego, może – niezależnie od wielkości udziału posiadanego przez siebie w wypłacanej dywidendy spółce będącej rezydentem innego państwa czonkowskiego lub państwa trzeciego – powołać się na to postanowienie celem zakwestionowania zgodności z prawem tego rodzaju przepisów.

53 Należy jeszcze wskazać, że Trybunał orzekł, iż ponieważ traktat nie rozciąga swobody przedsiębiorczości na państwa trzecie, konieczne jest, aby nie dopuścić do tego, by wykładnia art. 63 ust. 1 TFUE w zakresie dotyczącym relacji z państwami trzecimi dała podmiotom gospodarczym, które nie mieszczą się w granicach terytorialnego zakresu zastosowania swobody przedsiębiorczości, możliwość skorzystania z niej (wyrok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, pkt 100).

54 Tymczasem, jak podniósł co do istoty rzecznik generalny w pkt 64 opinii, tego rodzaju ryzyko nie zachodzi w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym. Przepisy niemieckie nie dotyczą bowiem warunków dostępu do rynku państwa trzeciego spółki mającej siedzibę w owym państwie czonkowskim ani warunków dostępu do rynku państwa czonkowskiego spółki z siedzibą w państwie trzecim. Przepisy te dotyczą jedynie traktowania pod względem podatkowym dywidend wynikających z inwestycji dokonanych przez podmiot otrzymujący owe dywidendy w spółce z siedzibą w innym państwie czonkowskim lub w państwie trzecim.

55 W tych okolicznościach na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że zgodnie z prawem Unii przepisów krajowych takich jak te sporne w postępowaniu głównym – według których spółka będąca rezydentem jednego państwa czonkowskiego nie może dokonać zaliczenia podatków dochodowych od osób prawnych zapłaconych w innym państwie czonkowskim lub państwie trzecim przez spółki kapitałowe wypłacające dywidendy z powodu zwolnienia tych dywidend z podatku w tym pierwszym państwie czonkowskim w przypadku, gdy wynikają one z udziału reprezentującego co najmniej 10% kapitału spółki wypłacającej i gdy w danym przypadku rzeczywisty udział kapitałowy spółki kapitałowej otrzymującej dywidendy jest wyższy niż 90%, a spółka otrzymująca została utworzona zgodnie z ustawodawstwem państwa trzeciego – należy oceniać w świetle art. 63 TFUE i 65 TFUE.

W przedmiocie pytania drugiego

56 Przez swoje pytanie drugie sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 49 TFUE i ewentualnie art. 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie zastosowaniu metody zwolnienia do dywidend wypłacanych przez spółki będące rezydentami innych państw czonkowskich lub państw trzecich w sytuacji, gdy do dywidend wypłacanych przez spółki będące rezydentami tego samego państwa czonkowskiego co spółka otrzymująca stosowana jest metoda zaliczenia i gdy w razie wykazania przez ową spółkę otrzymującą strat metoda zaliczenia prowadzi do tego, że podatek zapłacony przez spółkę wypłacającą będącą rezydentem podlega zwrotowi w całości lub w części.

57 Zważywszy na odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze, pytanie drugie należy rozpatrywać jedynie z perspektywy swobody przepływu kapitału.

58 W tym względzie Kronos podnosi, że w sytuacji, gdy spółka otrzymująca ponosi straty, ze względu na zwrot podatku zapłaconego przez spółkę wypłacającą dywidendy inwestycja w spółkę będącą rezydentem jest bardziej korzystna niż inwestycja w spółkę niebędącą rezydentem.

59 Ponadto system zaliczenia nie jest równoważny systemowi zwolnienia, jeżeli wzięto pod uwagę takież opodatkowanie w Niemczech dywidend w momencie ich redystrybucji akcjonariuszom.

60 W tym kontekście na wstępie należy przypomnieć, że jedynie do sądu odsyłającego należy określenie przedmiotu pytania, które pragnie zada Trybunałowi (wyrok Kersbergen-Lap i Dams-Schipper, C-154/05, EU:C:2006:449, pkt 21).

61 Tymczasem w pytaniu drugim sąd odsyłający wnosi do Trybunału o wyjaśnienie skutków sposobu opodatkowania dywidend wypłacanych przez spółki będące rezydentami i niebędące rezydentami nie dla akcjonariuszy spółek otrzymujących dywidendy – w sytuacji, gdy dywidendy te ewentualnie zostają redystrybuowane tym akcjonariuszom – lecz jedynie o wyjaśnienie skutków owego sposobu opodatkowania dla spółek otrzymujących dywidendy.

62 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie wskazuje bowiem na to, by sąd odsyłający uznawał za istotną sytuację akcjonariuszy, nie zawiera informacji odnoszących się do traktowania pod względem podatkowym dywidend ewentualnie redystrybuowanych przez spółkę otrzymującą, ani te informacje dotyczących skutków, jakie zastosowanie metod zwolnienia i zaliczenia na poziomie spółki otrzymującej wywoła dla sytuacji podatkowej akcjonariuszy tej spółki.

63 Ponadto Trybunał orzekł już, że sytuacja podatkowa posiadacza jednostki uczestnictwa w instrumencie inwestycyjnym jest pozbawiona znaczenia dla oceny ewentualnego dyskryminacyjnego charakteru przepisów krajowych w przypadku, gdy ustanowionym w przepisach krajowych kryterium różnicującym sposób opodatkowania jest nie sytuacja podatkowa tych posiadaczy, lecz jedynie status instrumentu inwestycyjnego jako rezydenta lub nierezydenta (zob. podobnie wyrok Santander Asset Management SGIIC i in., od C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, pkt 28, 41).

64 W odniesieniu do przepisów podatkowych spornych w postępowaniu głównym należy stwierdzić, że ustanawiają one kryterium różnicujące oparte na uwzględnieniu dochodu przy określaniu podstawy opodatkowania, co prowadzi do różnicowanego traktowania dywidend w zależności od państwa rezydencji spółki wypłacającej dywidendy.

65 To wyjaśniawszy, po to, aby odpowiedzieć na zadane pytanie, należy przypomnieć, że art. 63 TFUE zobowiązuje państwo członkowskie, które stosuje system zapobiegania ekonomicznemu podwójnemu opodatkowaniu w przypadku dywidend wypłacanych na rzecz spółek będących rezydentami przez inne spółki będące rezydentami, do równoważnego traktowania dywidend wypłacanych spółkom będącym rezydentami przez spółki niebędące rezydentami (zob. wyroki: *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2006:774, pkt 72; *Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Saline*, EU:C:2011:61, pkt 156; a także *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, pkt 38).

66 Trybunał orzekł również, iż państwo członkowskie dysponuje zasadniczo swobodą zapobiegania opodatkowaniu kaskadowemu dywidend otrzymywanych przez spółkę będącą rezydentem poprzez wybór metody zwolnienia, jeżeli dywidendy są wypłacane przez spółkę będącą rezydentem, i metody zaliczenia, jeżeli są one wypłacane przez spółkę niebędącą rezydentem. Owe dwie metody są bowiem równoważne, o ile jednak stawka podatkowa stosowana do dywidend zagranicznych nie jest wyższa od stawki podatkowej stosowanej do dywidend krajowych oraz o ile podatek podlegający zaliczeniu jest co najmniej równy kwocie zapłaconej w państwie członkowskim spółki wypłacającej, a nie wyższy od kwoty podatku stosowanej w państwie członkowskim spółki otrzymującej (wyrok *Test Claimants in the FII Group*

Litigation, EU:C:2012:707, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

67 Analogicznie państwo czonkowskie dysponuje zasadniczo tak?e swobod? zapobiegania opodatkowaniu kaskadowemu dywidend otrzymywanych przez spółk? b?d?c? rezydentem poprzez wybór metody zaliczenia, je?eli dywidendy s? wyp?acane przez spółk? b?d?c? rezydentem, i metody zwolnienia, je?eli s? one wyp?acane przez spółk? nieb?d?c? rezydentem.

68 Poniewa? bowiem prawo Unii w obecnym stanie rozwoju nie przewiduje ogólnych kryteriów rozdzia?u mi?dzy pa?stwa czonkowskie kompetencji podatkowych dotycz?cych zniesienia podwójnego opodatkowania w obr?bie Unii (wyroki: Kerckhaert i Morres, C?513/04, EU:C:2006:713, pkt 22; a tak?e Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, C?157/10, EU:C:2011:813, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo), ka?de pa?stwo czonkowskie ma swobod? w zakresie kształtowania swego systemu opodatkowania wyp?acanych zysków, o ile jednak system ów nie zawiera ?rodków dyskryminuj?cych zakazanych na mocy traktatu (wyrok Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, pkt 40).

69 Niezale?nie od tego, jaki przyj?to mechanizm w celu zapobie?enia lub zmniejszenia opodatkowania kaskadowego lub ekonomicznego podwójnego opodatkowania, zagwarantowane w traktacie swobody przep?ywu sprzeciwiaj? si? temu, by pa?stwo czonkowskie traktowa?o w sposób mniej korzystny dywidendy zagraniczne ni? dywidendy krajowe, chyba ?e odmienne traktowanie dotyczy sytuacji, które nie s? obiektywnie porównywalne lub gdy jest ono uzasadnione nadrz?dnymi wzgl?dami interesu ogólnego (zob. podobnie wyroki: Lenz, C?315/02, EU:C:2004:446, pkt 20–49; Manninen, C?319/02, EU:C:2004:484, pkt 20–55; a tak?e Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2006:774, pkt 46).

70 Jak wskazano w pkt 64 niniejszego wyroku, dywidendy otrzymywane przez spółk? b?d?c? rezydentem Niemiec podlega?y w okresie obj?tym post?powaniem g?ównym źródnicowanemu traktowaniu w zale?no?ci od pa?stwa rezydencji spółki wyp?acaj?cej dywidendy.

71 Dywidendy wyp?acane przez spółki b?d?ce rezydentami Niemiec podlega?y bowiem opodatkowaniu w tym pa?stwie czonkowskim, a podatek dochodowy od osób prawnych zap?acony przez spółk? wyp?acaj?c? od dochodu, z którego wyp?acono dywidend?, podlega? cz???ciowemu zaliczeniu w przypadku, gdy spółka otrzymuj?ca nie wyp?aca?a dywidendy, a zaliczeniu w ca?o?ci w przypadku, gdy spółka ta dywidendy wyp?aca?a.

72 W sytuacji takiej jak rozpatrywana w post?powaniu g?ównym, gdy spółka otrzymuj?ca dywidendy ponosi?a poza tym straty, dywidenda wyp?acona przez spółk? b?d?c? rezydentem by?a uwzgl?dniana przy okre?laniu wysoko?ci podatku spółki otrzymuj?cej, w czego konsekwencji straty zostawa?y pokryte w ca?o?ci lub w cz???ci, a co za tym idzie, zostawa?y one obni?one lub nie podlega?y rozliczeniu z dochodem za lata wcze?niejsze lub pó?niejsze. W przypadku gdy dochody z dywidend wyp?aconych przez spółki b?d?ce rezydentami nie przekracza?y strat wykazanych przez spółk? otrzymuj?c?, podatek nale?ny od tej spółki wynosi? 0, a podatek obci???aj?cy dochód, z którego niemiecka spółka zale?na wyp?aci?a dywidend?, by? zwracany.

73 Dywidendy wyp?acane przez spółk? b?d?c? rezydentem innego pa?stwa czonkowskiego lub pa?stwa trzeciego by?y natomiast zwolnione z opodatkowania w Niemczech i nie uwzgl?dniano ich przy okre?laniu wysoko?ci podatku spółki otrzymuj?cej. W konsekwencji dywidendy te nie mia?y wp?ywu ani na podstaw? opodatkowania spółki otrzymuj?cej, ani na jej ewentualnie podlegaj?ce rozliczeniu straty.

74 Ponadto, poniewa? spółka otrzymuj?ca nie p?aci?a w Niemczech podatku z tytu?u otrzymywanych dywidend, niezale?nie od stawki podatku, jakiemu na poziomie spółki

wyp?acaj?cej podlega?y dochody, z których wyp?acane by?y zyski, oraz od kwoty, któr? spółka ta rzeczywi?cie zap?aci?a z tytu?u tego podatku, metoda zwolnienia w stosownym przypadku pozwala?a na zachowanie korzy?ci wynikaj?cej z ni?szego opodatkowania w pa?stwie cz?onkowskim spółki wyp?acaj?cej dywidendy.

75 Jak wynika z postanowienia odsy?aj?cego, b?d?ca rezydentem spółka otrzymuj?ca dywidendy zosta?a dodatkowo uwolniona od wszelkich obci??e? administracyjnych w?a?ciwych metodzie zaliczenia.

76 Wreszcie, poniewa? dywidendy wyp?acane przez spółki nieb?d?ce rezydentami nie by?y uwzgl?dniane przy okre?laniu wysoko?ci podatku nale?nego od spółki otrzymuj?cej, w wyniku zastosowania metody zwolnienia w sytuacji, gdy spółka otrzymuj?ca wykazuje straty lub mo?e rozliczy? w danym roku podatkowym straty wcze?niejsze, wyp?acone dywidendy nie podlega?y tak?e podwójnemu ekonomicznemu opodatkowaniu.

77 Metoda zwolnienia i nieoddzia?ywanie dywidend zwolnionych na wysoko?? strat spółki otrzymuj?cej b?d?cej rezydentem znosz? ryzyko podwójnego opodatkowania tych dywidend w odniesieniu do otrzymuj?cej je spółki w pa?stwie rezydencji.

78 W konsekwencji zastosowanie metody zwolnienia wobec dywidend otrzymanych od spółek nieb?d?cych rezydentami nie prowadzi z punktu widzenia celu w postaci zapobiegania podwójnemu ekonomicznemu opodatkowaniu, jaki przy?wieca przepisom krajowym spornym w post?powaniu g?ównym, do traktowania mniej korzystnego tych dywidend w porównaniu z dywidendami wyp?acanymi przez spółki b?d?ce rezydentami.

79 W przypadku, gdy spółka otrzymuj?ca ponosi straty – tak jak spółka w post?powaniu g?ównym – zwrot podatku zap?aconego przez spółk? wyp?acaj?c? dywidendy móg?by zosta? uznany za korzy?? w zakresie p?ynno?ci finansowej.

80 Jest prawd?, ?e z orzecznictwa Trybuna?u wynika, i? pozbawienie korzy?ci w zakresie p?ynno?ci finansowej w sytuacji ponadgranicznej, je?eli przys?uguje ona w podobnej sytuacji na terytorium kraju, stanowi ograniczenie swobodnego przep?ywu kapita?u (zob. analogicznie wyrok Komisja/Hiszpania, C?269/09, EU:C:2012:439, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo).

81 Jednak w okoliczno?ciach sprawy w post?powaniu g?ównym odmowa dokonania zwrotu, a tak?e stwierdzenia tym samym ró?nica w traktowaniu, s? uzasadnione obiektywn? ró?nic? w po?o?eniu. Spółka otrzymuj?ca dywidendy zagraniczne co do zwrotu podatku zap?aconego przez spółk? wyp?acaj?c? dywidendy – takiego jak zwrot ??dany przez Kronos – nie znajduje si? bowiem w po?o?eniu porównywalnym z po?o?eniem spółki otrzymuj?cej dywidendy krajowe.

82 Ró?nica zachodz?ca mi?dzy tymi sytuacjami wynika, po pierwsze, z faktu, ?e Republika Federalna Niemiec w nast?pstwie zawarcia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania z innymi pa?stwami cz?onkowskimi i pa?stwami trzecimi zrzek?a si? wykonywania swoich kompetencji podatkowych w stosunku do dywidend wyp?acanych przez spółki b?d?ce rezydentami tych pa?stw.

83 Trybuna? orzek? ju?, ?e swoboda przep?ywu kapita?u ustanowiona w art. 63 ust. 1 TFUE nie mo?e skutkowa? zobowi?zaniem pa?stw cz?onkowskich do wykroczenia poza uchylenie krajowego podatku dochodowego podlegaj?cego zap?acie przez akcjonariusza z tytu?u otrzymanych dywidend zagranicznych i do dokonania zwrotu kwoty, która wywodzi si? z systemu podatkowego innego pa?stwa cz?onkowskiego (zob. analogicznie wyrok Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2006:774, pkt 52), bowiem w przeciwnym razie autonomia podatkowa pierwszego pa?stwa cz?onkowskiego zosta?aby ograniczona przez wykonywanie kompetencji

podatkowych przez inne państwo członkowskie (zob. w szczególności wyrok Meilicke i in., C-262/09, EU:C:2011:438, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

84 Ponadto Trybunał uznał, że z okoliczności, iż dane państwo członkowskie jest państwem rezydencji spółki otrzymującej dywidendy, nie może dla niego wynikać obowiązek kompensowania obciążenia podatkowego wynikającego z opodatkowania kaskadowego stosowanego wyjątkowo przez państwo członkowskie siedziby spółki wypłacającej te dywidendy, skoro owo pierwsze państwo nie opodatkowuje ani w inny sposób nie uwzględnia, w odniesieniu do przedsięwzięcia zbiorowego inwestowania mających siedzibę na jego terytorium, otrzymanych dywidend (wyrok Orange European Smallcap Fund, C-194/06, EU:C:2008:289, pkt 41).

85 W konsekwencji, w sytuacji gdy państwo członkowskie nie wykonuje swoich kompetencji podatkowych wobec dywidend przychodzących, ani przez ich opodatkowanie, ani przez ich uwzględnienie w inny sposób, na poziomie spółki otrzymującej, obowiązek tego państwa jako państwa rezydencji spółki otrzymującej dywidendy nie sięgać powinno kompensowania obciążenia podatkowego wynikającego z wykonywania kompetencji podatkowych przez inne państwo członkowskie lub państwo trzecie.

86 Wynika z tego, że obowiązek państwa członkowskiego rezydencji spółki otrzymującej dywidendy, które nie wykonuje swojej własnej kompetencji podatkowej wobec tych dywidend, różni się w zakresie sposobu ujęcia podatku nałożonego przez inne państwo członkowskie od obowiązków spoczywających na nim w sytuacji, gdy to pierwsze państwo członkowskie decyduje się opodatkować te dywidendy i w konsekwencji jest zobowiązane uwzględnić w granicach własnego opodatkowania obciążenie podatkowe wynikające z wykonywania kompetencji podatkowych przez inne państwo członkowskie.

87 Po drugie, zwrot, jakiego domaga się Kronos, stanowi w ramach metody zaliczenia logiczne dopełnienie uwzględniania dywidend i wcześniej dokonanego obniżenia podlegających rozliczeniu strat. W braku bowiem takiego zwrotu uwzględnienie dywidend i obniżenie strat spółki otrzymującej może skutkować podwójnym ekonomicznym opodatkowaniem tych dywidend w kolejnych latach podatkowych, kiedy to wynik podatkowy spółki będzie dodatni (zob. podobnie wyrok Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, pkt 39, 40; a także postanowienie KBC Bank i Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 i C-499/07, EU:C:2009:339, pkt 39, 40).

88 Natomiast w ramach metody zwolnienia skoro straty nie zostają obniżone, na otrzymanych dywidendach nie ciąży żadne ryzyko podwójnego ekonomicznego opodatkowania. Z brakiem zwrotu koresponduje nieuwzględnienie dywidend przy określaniu podstawy opodatkowania.

89 W tych okolicznościach na pytanie drugie trzeba odpowiedzieć, że art. 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż nie stoi on na przeszkodzie zastosowaniu metody zwolnienia do dywidend wypłacanych przez spółki będące rezydentami innych państw członkowskich lub państw trzecich, podczas gdy do dywidend wypłacanych przez spółki będące rezydentami tego samego państwa członkowskiego co spółka otrzymująca stosowana jest metoda zaliczenia i w razie wykazania przez ową spółkę otrzymującą strat metoda zaliczenia prowadzi do tego, że podatek zapłacony przez spółkę wypłacającą będzie rezydentem podlega zwrotowi w całości lub w części.

W przedmiocie pytania trzeciego i czwartego

90 Mając na względzie treść odpowiedzi udzielonej na pytanie drugie, nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytania trzecie i czwarte.

W przedmiocie kosztów

91 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

1) Zgodnie z prawem Unii przepisów krajowych takich jak te sporne w postępowaniu głównym – według których spółka będąca rezydentem jednego państwa członkowskiego nie może dokonać zaliczenia podatków dochodowych od osób prawnych zapłaconych w innym państwie członkowskim lub państwie trzecim przez spółki kapitałowe wypłacające dywidendy z powodu zwolnienia tych dywidend z podatku w tym pierwszym państwie członkowskim, w przypadku gdy wynikają one z udziału reprezentującego co najmniej 10% kapitału spółki wypłacającej i gdy w danym przypadku rzeczywisty udział kapitałowej spółki kapitałowej otrzymującej dywidendy jest wyższy niż 90%, a spółka otrzymująca została utworzona zgodnie z ustawodawstwem państwa trzeciego – należy ocenić w świetle art. 63 TFUE i 65 TFUE.

2) Artykuł 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie zastosowaniu metody zwolnienia do dywidend wypłacanych przez spółki będące rezydentami innych państw członkowskich lub państw trzecich, podczas gdy do dywidend wypłacanych przez spółki będące rezydentami tego samego państwa członkowskiego co spółka otrzymująca stosowana jest metoda zaliczenia i w razie wykazania przez ową spółkę otrzymującą strat metoda zaliczenia prowadzi do tego, że podatek zapłacony przez spółkę wypłacającą będącą rezydentem podlega zwrotowi w całości lub w części.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.