



KOMISJA WSPÓLNOT EUROPEJSKICH

Bruksela, dnia 10.12.2007
KOM(2007) 785 wersja ostateczna

**KOMUNIKAT KOMISJI
DO RADY, PARLAMENTU EUROPEJSKIEGO I EUROPEJSKIEGO KOMITETU
EKONOMICZNO-SPOŁECZNEGO**

**Stosowanie w UE i wobec krajów trzecich środków zwalczania nadużyć w obszarze
podatków bezpośrednich**

1. WPROWADZENIE

W swoim komunikacie dotyczącym koordynowania systemów podatków bezpośrednich w państwach członkowskich w ramach wspólnego rynku¹ Komisja wskazała, w jaki sposób koordynacja i współpraca między państwami członkowskimi może umożliwić im realizację celów polityki podatkowej oraz ochronę bazy podatkowej, przy jednoczesnym przestrzeganiu zobowiązań wynikających z Traktatu WE i zniesieniu podwójnego opodatkowania. W niektórych obszarach taka koordynacja jest sprawą zasadniczą. W innych możliwe są rozwiązania jednostronne, niemniej jednak być może lepszym rozwiązaniem byłoby poszukanie wspólnych rozwiązań, nawet jeżeli na pierwszy rzut oka różnorodne interesy państw członkowskich zdają się niemożliwe do pogodzenia. Komisja jest prawnie zobowiązana do zapewnienia przestrzegania przez państwa członkowskie zobowiązań wynikających z Traktatu WE lecz ponosi ona również polityczną odpowiedzialność za poszukiwanie i wspieranie konstruktywnych rozwiązań w tym celu. W odniesieniu do stosowania przepisów zapobiegających unikaniu zobowiązań podatkowych Komisja uważa, że zwłaszcza w świetle niektórych najnowszych orzeczeń Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (ETS) istnieje pilna potrzeba:

- utrzymania stosownej równowagi między leżącym w interesie publicznym zwalczaniem nadużyć a koniecznością unikania nadmiernych ograniczeń w zakresie podejmowania transgranicznej działalności w ramach UE, oraz
- lepszej koordynacji stosowania środków zwalczania nadużyć wobec krajów trzecich w celu ochrony bazy podatkowej w państwach członkowskich.

Mając to na uwadze, w niniejszym komunikacie przeanalizowano zasady wpływające z odnośnego orzecznictwa ETS w celu zainicjowania bardziej ogólnej debaty na temat sposobu, w jaki państwa członkowskie mogą sprostać wyzwaniom w tym obszarze. Celem komunikatu jest zatem stworzenie ram dla dalszych dyskusji z państwami członkowskimi oraz z zainteresowanymi stronami w celu zbadania możliwego zakresu skoordynowanych rozwiązań w tym obszarze.

Pojęcie „przepisów w zakresie zwalczania nadużyć” obejmuje bardzo różnorodne przepisy, środki i praktyki. Niektóre państwa członkowskie stosują ogólną koncepcję nadużyć wynikającą z prawodawstwa lub orzecznictwa. Inne stosują bardziej szczegółowe przepisy w zakresie zwalczania nadużyć, takie jak zasady dotyczące kontrolowanych przedsiębiorstw zagranicznych (Controlled Foreign Companies, CFC) czy przepisy dotyczące niedostatecznej kapitalizacji, których celem jest ochrona krajowej bazy podatkowej przed szczególnym rodzajem erozji. Inne rodzaje szczegółowych przepisów w zakresie zwalczania nadużyć obejmują przejście z metody wyłączenia do metody proporcjonalnego odliczenia w niektórych sytuacjach transgranicznych (w przypadku gdy dochody ze źródeł zagranicznych podlegają niskiej lub preferencyjnej stawce podatku) i przepisy wyraźnie ukierunkowane na pasywne inwestycje w innych krajach. Wiele państw członkowskich stosuje połączenie przepisów o charakterze ogólnym z bardziej szczegółowymi przepisami w zakresie zwalczania nadużyć. Przewiduje się również wprowadzenie przepisów w zakresie zwalczania nadużyć w dyrektywach UE dotyczących podatku od przedsiębiorstw.

¹ COM(2006) 823 z 19.12.2006.

W odniesieniu do zgodności krajowych środków zwalczania nadużyć z prawodawstwem wspólnotowym, należy odróżnić ich stosowanie w obrębie Wspólnoty (gdzie obowiązują cztery podstawowe swobody) i ich stosowanie wobec krajów trzecich (w takim przypadku obowiązuje jedynie swobodny przepływ kapitału)². W związku z powyższym stosowanie wobec krajów trzecich przepisów w zakresie zwalczania nadużyć omówiono oddzielnie w rozdziale 4.

Niniejszy komunikat dotyczy jedynie obszaru podatków bezpośrednich. Należy oczywiście zauważyć, że Komisja jest aktywnie zaangażowana w zwalczanie unikania zobowiązań podatkowych w obszarze podatków pośrednich, w szczególności w odniesieniu do podatku VAT. Na politykę tę decydująco wpływa większy stopień harmonizacji w obszarze podatków pośrednich oraz fakt, że dyrektywa 2006/112/WE³ zawiera szczegółowe przepisy i procedury umożliwiające państwom członkowskim zwalczanie unikania zobowiązań podatkowych i podejmowanie określonych działań przeciwko uchylaniu się od zobowiązań. W tym zakresie Komisja blisko współpracuje z państwami członkowskimi i przejęła za pośrednictwem specjalnych grup roboczych aktywną rolę w zwalczaniu nadużyć.

2. DEFINICJE I PODSTAWOWE ZASADY WYNIKAJĄCE Z ORZECZNICTWA ETS

Unikanie zobowiązań podatkowych i nadużycia

ETS orzekł, że osoba, która normalnie znajdowałaby się w sytuacji objętej prawodawstwem wspólnotowym może utracić swoje prawa wynikające z tego prawodawstwa, jeżeli próbuje ich nadużyć. Są to przypadki wyjątkowe: nadużycie ma miejsce jedynie wtedy, gdy mimo formalnego przestrzegania warunków ustanowionych wspólnotowymi przepisami, cel określony tymi przepisami nie został osiągnięty i występuje zamiar uzyskania korzyści przez sztuczne stworzenie odpowiednich warunków dla ich uzyskania⁴. Doktrynę tę ETS zastosował w szczególności do prawodawstwa wspólnotowego dotyczącego refundacji wywozowych i podatku VAT.

W orzecznictwie dotyczącym podatków bezpośrednich ETS stwierdził ponadto, że konieczność zapobiegania unikaniu zobowiązań podatkowych lub nadużyciom podatkowym może stanowić nadrzędny wzgląd interesu ogólnego uzasadniający ograniczenie swobód podstawowych⁵. Pojęcie unikania zobowiązań podatkowych jest jednakże ograniczone do „czysto sztucznych struktur” mających na celu obejście stosowania prawa danego państwa członkowskiego”. Dla zgodności z prawem, krajowe przepisy podatkowe muszą być proporcjonalne i służyć szczególnemu celowi, jakim jest zapobieganie *czysto sztucznym strukturom*.

Czysto sztuczne struktury

Pod wpływem argumentów podniesionych przez państwa członkowskie ETS wskazał szereg czynników, które *same w sobie* nie wystarczają, aby móc stwierdzić istnienie struktur

² Należy zauważyć, że stosowanie niektórych przepisów w zakresie zwalczania nadużyć w umowach podatkowych z krajami trzecimi może w sposób pośredni wpłynąć na swobodę przedsiębiorczości w przypadku przedsiębiorstw mających siedzibę w innych państwach członkowskich.

³ Dz.U. L 347 z 11.12.2006, str. 1–118.

⁴ *Emsland-Stärke* C-110/99, pkt 52–53; *Halifax* C-255/02, pkt 74–75.

⁵ Eg. *Lankhorst*, C-324/00, pkt 37.

stanowiących nadużycie, tj. czysto sztucznych struktur. Trybunał orzekł na przykład, że samego faktu posiadania przez spółkę zależną siedziby w innym państwie członkowskim nie można jako takiego traktować jako prowadzącego do unikania zobowiązań podatkowych⁶ oraz że okoliczność, iż działalność prowadzona przez oddział w innym państwie członkowskim równie dobrze może być wykonywana przez podatnika z terytorium jego rodzimego państwa członkowskiego, nie pozwala wnioskować o istnieniu czysto sztucznej struktury⁷. ETS wyraźnie potwierdził również, że względy podatkowe mogą odgrywać rolę przy podejmowaniu decyzji o miejscu utworzenia spółki zależnej⁸. Cel, jakim jest zminimalizowanie własnych obciążeń podatkowych, jest sam w sobie całkowicie dopuszczalnym względem handlowym, o ile działania podjęte dla jego realizacji nie prowadzą do sztucznych transferów zysków. O ile podatnicy nie dopuścili się niewłaściwych praktyk, państwa członkowskie nie mogą utrudniać korzystania z prawa do swobody przedsiębiorczości z powodu niższego poziomu opodatkowania w innych państwach członkowskich⁹. Dotyczy to również przypadków szczególnie korzystnych systemów podatkowych w innych państwach członkowskich¹⁰. Zniekształcenia w zakresie umiejscawiania działalności gospodarczej z uwagi na pomoc państwa niezgodną z Traktatem WE i szkodliwą konkurencję podatkową, nie upoważniają państw członkowskich do podejmowania jednostronnych środków w celu zrównoważenia ich efektów przez ograniczenie swobody przedsiębiorczości¹¹. Zniekształcenia takie muszą raczej zostać rozwiązane u źródła, poprzez odpowiednie procedury prawne i polityczne. Środki zwalczania nadużyć muszą być oczywiście również zgodne z przepisami Traktatu WE dotyczącymi pomocy państwa¹². Komisja będzie nadal monitorować stosowanie przepisów Traktatu WE dotyczących pomocy państwa i wspierać pracę podejmowaną w Radzie w ramach Grupy ds. Kodeksu Postępowania.

Aby były uzasadnione, przepisy w zakresie zwalczania nadużyć muszą ograniczać się do sytuacji, w których istnieje dalszy element świadczący o nadużyciu. W swoim najnowszym orzecznictwie ETS zawarł wyraźniejsze wytyczne dotyczące kryteriów wykrywania niewłaściwych praktyk, tj. czysto sztucznych struktur. W sprawie *Cadbury* ETS orzekł, iż zakład należy uważać za faktycznie istniejący, jeżeli w oparciu o elementy obiektywne i możliwe do sprawdzenia przez osoby trzecie, w szczególności w odniesieniu do fizycznego istnienia lokalu, personelu i wyposażenia, odpowiada on rzeczywistym przyczynom ekonomicznym, tj. jest rzeczywistym zakładem wykonującym faktyczną działalność gospodarczą, a nie spółką zależną o charakterze „spółki adresowej” lub „firmy-krzak”¹³. W sprawie *Thin Cap*¹⁴ kwestia nie dotyczyła tego, czy zakład podatków, których sprawa ta dotyczyła, faktycznie istniał, ale tego, czy zainteresowane państwo członkowskie mogło nałożyć ograniczenia podatkowe na transakcje finansowe między powiązаныmi przedsiębiorstwami. ETS potwierdził, że fakt, iż warunki transakcji finansowych między powiązаныmi przedsiębiorstwami mającymi siedzibę w innych państwach członkowskich różnią się od warunków, które byłyby uzgodnione między niepowiązаныmi stronami, stanowi element obiektywny i możliwy do zweryfikowania przez osoby trzecie w celu ustalenia, czy

⁶ *ICI*, C-264/96, pkt 26.

⁷ C-196/04, pkt 69.

⁸ *Cadbury*, pkt 37.

⁹ *Eurowings*, C-294/97, pkt 44.

¹⁰ *Cadbury*, pkt 36-38.

¹¹ Eg. AG Léger w *Cadbury*, pkt 55-60.

¹² Zob. obwieszczenie Komisji z dnia 11 listopada 1998 r., Dz.U. C 384/98, w szczególności pkt 13.

¹³ Pkt 67-68.

¹⁴ C-524/04.

dana transakcja stanowi, w całości lub w części, czysto sztuczną strukturę. Prawo oparte na tej podstawie było proporcjonalne pod warunkiem, że podatnik otrzymał możliwość przedstawienia dowodów dotyczących ewentualnych względów handlowych, z powodu których transakcja ta została zawarta.

Wykrycie czysto sztucznej struktury sprowadza się zatem do analizy, w której ważniejsza jest treść od formy. Stosowanie odpowiednich testów w związku ze swobodami określonymi w traktacie WE i dyrektywami dotyczącymi podatku od przedsiębiorstw wymaga oceny ich założeń i celów w stosunku do założeń i celów leżących u podstaw struktur stworzonych przez ich potencjalnych beneficjentów (podatników). W kontekście tworzenia przedsiębiorstw istnieją trudności w określeniu poziomu obecności gospodarczej i handlowego aspektu transakcji. Do obiektywnych czynników, które należy uwzględnić w celu ustalenia, czy występuje nadużycie, należą takie możliwe do sprawdzenia kryteria jak rzeczywiste miejsce zarządzania przedsiębiorstwem i faktyczna obecność zakładu, a także rzeczywiście ponoszone przez niego ryzyko handlowe. Niemniej jednak nie jest pewne, jak należy stosować powyższe kryteria na przykład w odniesieniu do usług finansowych wewnątrz grupy lub w odniesieniu do holdingów, których działalność zasadniczo nie wymaga znacznej obecności fizycznej.

ETS wyjaśnił dozwolony zakres stosowania niektórych rodzajów przepisów zapobiegających unikaniu zobowiązań podatkowych i określił szereg kryteriów stosowanych w celu oceny faktycznego istnienia zakładu i handlowego charakteru struktury stworzonej przez podatników. Nawet jeżeli stosowanie zasad wynikających z orzecznictwa ostatecznie zależeć będzie od okoliczności poszczególnych spraw, Komisja jest mimo to zdania, że warto jest zbadać praktyczne stosowanie tych zasad w odniesieniu do różnych rodzajów działalności gospodarczej i różnych struktur¹⁵. Komisja proponuje podjąć się tego zadania we współpracy z państwami członkowskimi i z zadowoleniem przyjęłaby również wkład środowiska przedsiębiorców.

Proporcjonalność

Z orzeczeń w sprawach *Cadbury* i *Thin Cap* wynika, że w celu określenia, czy dana transakcja stanowi czysto sztuczną strukturę, krajowe przepisy z zakresie zwalczania nadużyć mogą obejmować kryteria „bezpiecznej przystani”, tak aby skupić się na sytuacjach, w których istnieje największe prawdopodobieństwo nadużycia. Komisja podziela zdanie rzecznika generalnego Geelhoed, który w opinii w sprawie *Thin Cap* stwierdził, że określenie właściwych kryteriów wstępnych przyczynia się do zrównoważonego stosowania krajowych środków zwalczania nadużyć, ponieważ leży to w interesie zarówno pewności prawnej podatników, jak i praktycznego stosowania przepisów przez organy podatkowe¹⁶.

Niemniej jednak, w celu uniknięcia nakładania bezpodstawnych kar na faktycznie istniejące zakłady i rzeczywiście dokonywane transakcje, w przypadku podejrzenia istnienia czysto sztucznej struktury konieczne jest stworzenie podatnikowi możliwości przedstawienia dowodów dotyczących ewentualnych względów handlowych uzasadniających ich istnienie,

¹⁵ W tym kontekście warto być może zastanowić się nad możliwością stworzenia niewyczerpującego wykazu faktów i okoliczności, które generalnie wskazują na istnienie sztucznej struktury, jak np. zarejestrowanie oddziału rzekomo dostarczającego towary lub świadczącego usługi z obszaru podlegającego innej jurysdykcji bez fizycznych przesyłek lub operacji, czy generalnie struktury niemające żadnego celu handlowego (lub które są wręcz w sprzeczności z ogólnymi celami handlowymi, jeżeli nie zostały stworzone w celu unikania zobowiązań podatkowych).

¹⁶ Pkt 66.

bez stwarzania nadmiernych ograniczeń administracyjnych. Zakres, w jakim na podatnika może zostać nałożony obowiązek udowodnienia, że przeprowadzone transakcje służyły prawdziwym celom handlowym, można określić jedynie w poszczególnych przypadkach. Komisja uważa przy tym, że ciężar dowodu nie powinien spoczywać wyłącznie na podatniku i że pod uwagę wziąć należy ogólny zakres przestrzegania przez podatnika przepisów prawnych oraz rodzaj danej transakcji. W interesie proporcjonalności równie ważne jest to, aby odnośna ocena dokonana przez organy podatkowe mogła podlegać niezależnej kontroli sądowej. Ponadto, w przypadku stosowania przepisów w zakresie zwalczania nadużyć, dochody podlegające opodatkowaniu powinny być dostosowywane tylko w zakresie, w jakim wynikały z istnienia czysto sztucznej struktury. W odniesieniu do transakcji wewnątrz grupy oznacza to przestrzeganie zasad rynkowych tj. warunków handlowych, jakie zostałyby uzgodnione między niepowiązanymi stronami. Zdaniem Komisji nie powinno to jednak uniemożliwiać państwom członkowskim nakładania kar na podatników, którzy dopuścili się nadużyć w celu uniknięcia zobowiązań podatkowych.

3. STOSOWANIE PRZEPISÓW W ZAKRESIE ZWALCZANIA NADUŻYĆ NA TERYTORIUM UE/EOG

Sytuacja ogólna

Państwa członkowskie muszą być w stanie stosować skuteczne systemy podatkowe i zapobiegać bezpodstawnej erozji swoich baz podatkowych w wyniku niezamierzonego braku opodatkowania i nadużyć. Jednocześnie należy zadbać o to, aby nie istniały niepotrzebne przeszkody dla korzystania przez osoby fizyczne i przedsiębiorców z praw, które przyznają im przepisy prawa wspólnotowego. Środki zwalczania nadużyć muszą być zatem ukierunkowane na czysto sztuczne struktury służące obejściu przepisów krajowych (lub przepisów wspólnotowych przeniesionych do prawodawstwa krajowego). Dotyczy to również stosowania przepisów w zakresie zwalczania nadużyć w stosunku do państw EOG (z wyjątkiem sytuacji, kiedy z danym państwem EOG nie istnieje odpowiednia wymiana informacji). Aby zapewnić proporcjonalność takich przepisów w stosunku do celu, jakim jest ograniczenie nadużyć, i aby zagwarantować pewność prawną, należy przewidzieć odpowiednie zabezpieczenia, tak aby podatnicy mieli możliwość przedstawienia dowodów dotyczących ewentualnych względów handlowych uzasadniających ich transakcje.

Zdaniem Komisji godne ubolewania byłoby, gdyby państwa członkowskie – aby uniknąć zarzutu dyskryminacji – rozszerzyły stosowanie środków zwalczania nadużyć mających na celu ograniczenie transgranicznego unikania zobowiązań podatkowych do czysto krajowych sytuacji, w których nie istnieje ryzyko nadużyć. Takie jednostronne rozwiązania podważają jedynie konkurencyjność gospodarek państw członkowskich i nie leżą w interesie rynku wewnętrznego. Jak zauważył rzecznik generalny Geelhoed w sprawie *Thin Cap*¹⁷ takie rozszerzenie „...jest całkowicie bezcelowe i szkodliwe dla wydajności gospodarczej.” Ponadto kwestią dyskusyjną pozostaje, czy przy takich rozszerzeniach możliwe będzie zapewnienie zgodności wszystkich środków ograniczających ze zobowiązaniami państw członkowskich wynikającymi z Traktatu WE.

Brak współdziałania między systemami podatkowymi państw członkowskich może prowadzić do niezamierzonego nieopodatkowania i umożliwiać nadużycia, podważając tym

¹⁷ Pkt 68.

samym sprawiedliwość i równowagę systemów podatkowych. *Rozbieżności* mogą pojawić się na przykład w związku z klasyfikacją kapitału dłużnego i zakładowego. Jedno państwo członkowskie może uznać transakcję za zastrzyk kapitałowy i tym samym zwolnić z podatku dochód z niej uzyskany (jako podział zysku), podczas gdy inne państwo członkowskie może uznać tę samą transakcję za pożyczkę i zezwolić na odliczenie od podatku odsetek na jej spłatę. Skutkiem tego może być odliczenie w jednym państwie członkowskim, któremu nie odpowiada stosowne opodatkowanie w innym państwie członkowskim. To samo dotyczy również mieszanych (hybrydowych) podmiotów, tzn. podmiotów, które w jednym państwie członkowskim uznawane są za spółki kapitałowe, natomiast w innym państwie za transparentne spółki osobowe. Ta różnica w zaszeregowaniu może prowadzić do przypadków podwójnego zwolnienia z podatku lub podwójnego odliczenia. Takie problemy najlepiej rozwiązać u źródła przez ograniczenie występowania rozbieżności. Jeśli nie jest to możliwe, należy poprawić współpracę administracyjną, aby móc wykrywać sytuacje, w których takie rozbieżności są nadużywane. Komisja proponuje szczegółową dyskusję na ten temat z państwami członkowskimi w celu zbadania zakresu możliwej koordynacji w tym obszarze.

Współpraca administracyjna w obszarze oszukańczych systemów podatkowych i poszczególnych przypadków nadużyć może mieć kluczowe znaczenie dla zapewnienia skuteczności środków zwalczania nadużyć. Systemy unikania zobowiązań podatkowych są często bardzo złożone i mogą obejmować operacje w wielu państwach członkowskich i różnych krajach trzecich, co znacznie utrudnia państwom członkowskim jednostronne wykrycie i zwalczanie takich systemów. Ponadto w przypadku ukierunkowanych środków zwalczania nadużyć ciężar dowodu spoczywa na administracji podatkowej, co sprawia, że współpraca administracyjna jest tym bardziej istotna. Przydatna mogłaby być *wymiana najlepszych praktyk* opracowanych na poziomie krajowym między państwami członkowskimi.

Typowe dla ustawodawstwa podatkowego państw członkowskich rodzaje przepisów w zakresie zwalczania nadużyć

Zasady dotyczące kontrolowanych przedsiębiorstw zagranicznych (dalej „zasady dotyczące CFC”). Podstawowym celem zasad dotyczących CFC jest zapobieganie unikaniu zobowiązań podatkowych przez przedsiębiorstwa mające siedzibę w danym państwie poprzez przypisywanie dochodów spółkom zależnym znajdującym się w krajach o niskim poziomie opodatkowania, i zasady te – jak uznał ETS – generalnie służą osiągnięciu tego celu. Zakres zasad dotyczących CFC zasadniczo określa się przez odniesienie do kryteriów kontroli, skutecznego poziomu opodatkowania, działalności i rodzaju dochodów kontrolowanego przedsiębiorstwa zagranicznego i zasadniczo zasady takie stanowią, że zyski osiągnięte przez CFC mogą zostać przypisane krajowej spółce dominującej i zostać jako takie opodatkowane. Zgodnie z zasadami dotyczącymi CFC, zyski spółki zależnej są opodatkowywane inaczej wyłącznie z tego powodu, że spółka zależna ma siedzibę w innym państwie. To odmienne traktowanie podatkowe stanowi dyskryminację, jeżeli nie jest uzasadnione obiektywną, istotną różnicą sytuacji. Podobnie włączenie zysków zagranicznej spółki zależnej do podlegających opodatkowaniu zysków spółki dominującej mającej siedzibę na terytorium danego państwa stanowi przeszkodę dla tej spółki dominującej w zakładaniu spółek zależnych w innych państwach członkowskich.

Zamiast całkowitego zniesienia przepisów dotyczących CFC lub powstrzymania się od ich stosowania na terytorium UE/EOG, należy zatem zapewnić, że są one ukierunkowane jedynie na czysto sztuczne struktury. Ich zakres może zostać zawężony przez różnorodne wyłączenia, takie jak odpowiednia polityka w zakresie rozdziału, działalność (faktycznie przemysłowa lub

handlowa), publiczne notowania, itp., lecz przede wszystkim kluczowe jest to, aby podatnicy mieli możliwość wykazania podczas kontroli sądowej, że przeprowadzane transakcje służyły prawdziwym celom handlowym.

Ograniczenie dozwolonego zakresu przepisów dotyczących CFC nie wpływa na stosowanie przepisów dotyczących cen transferowych, które mogą być generalnie stosowane w odniesieniu do niehandlowych ustaleń cen między powiązаныmi przedsiębiorstwami. Przepisy dotyczące CFC mogą zatem w dalszym ciągu korzystnie uzupełniać przepisy w zakresie siedziby przedsiębiorstwa i cen transferowych, jeżeli stanowią środek zwalczania bardziej skomplikowanych struktur w zakresie planowania podatkowego, np. przekierowywania zysków (na papierze) do kontrolowanych spółek, które nie istnieją faktycznie w innym państwie członkowskim lub państwie EOG. Państwa członkowskie muszą jednak zapewnić, że takie środki nie są stosowane w odniesieniu do zakładów ustanowionych w innych państwach członkowskich i państwach EOG, które faktycznie prowadzą działalność gospodarczą, i nie wykraczają poza to, co jest konieczne do osiągnięcia wyznaczonego celu, jakim jest zwalczanie sztucznego przenoszenia zysków.

Przepisy dotyczące niedostatecznej kapitalizacji. Istnieje wiele różnych podejść do opracowywania przepisów w zakresie niedostatecznej kapitalizacji, które odzwierciedlają różnorodne poglądy i tradycje prawne państw członkowskich. Tło tych przepisów jest jednak we wszystkich przypadkach podobne. Finansowanie dłużne i kapitałowe ma odmienne konsekwencje podatkowe. Finansowanie przedsiębiorstwa przy wykorzystaniu kapitału zakładowego prowadzi w normalnej sytuacji do podziału zysku między udziałowców w formie dywidend, ale dopiero po opodatkowaniu takich zysków na poziomie spółki zależnej. Finansowanie dłużne prowadzi do wypłacenia odsetek wierzycielom (którzy mogą być również udziałowcami), ale takie wypłaty prowadzą generalnie do zmniejszenia podlegających opodatkowaniu zysków spółki zależnej. Dywidendy i odsetki mogą również prowadzić do odmiennego podatku pobieranego u źródła. Odmienne traktowanie przez krajowe przepisy podatkowe (i w stosunkach dwustronnych) finansowania kapitałowego i dłużnego, w wyniku czego roszczenia podatkowe państwa źródła w odniesieniu do odsetek są zasadniczo niższe od roszczeń w odniesieniu do dywidend, sprawia, że finansowanie dłużne jest znacznie korzystniejsze w sytuacji transgranicznej, co może prowadzić do erozji podstawy podatkowej w państwie, w którym mieści się spółka zależna.

Można uniknąć odmiennego traktowania spółek zależnych mających siedzibę na terytorium danego państwa w zależności od umiejscowienia siedziby ich spółki dominującej na terytorium UE/EOG, jeżeli całkowicie zniesione zostaną przepisy dotyczące niedostatecznej kapitalizacji lub jeżeli zostaną wyjęte z zakresu ich zastosowania transakcje z pożyczkodawcami mającymi siedzibę w innym państwie członkowskim lub państwie EOG. Komisja jest zdania, że państwa członkowskie powinny jednak być w stanie chronić swoje bazy podatkowe przed sztuczną erozją przez usystematyzowane finansowanie dłużne, również w obrębie UE/EOG. W następstwie orzeczenia w sprawie *Lankhorst* niektóre państwa członkowskie próbowały uniknąć zarzutu dyskryminacji rozszerzając stosowanie przepisów dotyczących niedostatecznej kapitalizacji na czysto krajowe stosunki. Jak przedstawiono powyżej, nie jest to rozwiązanie pożądane.

W sprawie *Thin Cap* ETS stwierdził, że środki mające na celu zapobieżenie niedostatecznej kapitalizacji nie są same w sobie niedopuszczalne. Ich stosowanie musi jednak ograniczać się do czysto sztucznych struktur. Można to osiągnąć przez zapewnienie, że warunki finansowania dłużnego między powiązаныmi przedsiębiorstwami pozostają w granicach warunków, które byłyby uzgodnione między niepowiązаныmi stronami, lub są oparte na

dopuszczalnych względach handlowych. Komisja uważa, że zasady określone przez ETS w odniesieniu do przepisów dotyczących niedostatecznej kapitalizacji mają również zastosowanie do przepisów dotyczących cen transferowych, które mają kluczowe znaczenie z punktu widzenia dalszego istnienia indywidualnych krajowych systemów podatkowych. Państwa członkowskie mogą zapewnić skuteczność systemów podatkowych tylko jeżeli będą w stanie zagwarantować, że niehandlowe ustalenia między powiązаныmi przedsiębiorstwami nie prowadzą do erozji ich baz podatkowych.

4. STOSOWANIE PRZEPISÓW W ZAKRESIE ZWALCZANIA NADUŻYĆ W ODNIESIENIU DO KRAJÓW TRZECICH

Przepisy dotyczące CFC określają opodatkowanie zysków spółki zagranicznej kontrolowanej przez przedsiębiorstwo mające siedzibę na terytorium danego państwa członkowskiego. Ponieważ przepisy takie są ukierunkowane na udziałowców mających siedzibę na terytorium danego państwa, którzy mają określony wpływ na spółkę zagraniczną (zazwyczaj spółkę dominującą w grupie przedsiębiorstw), i tylko ich dotyczą, skupiają się one na zdolności przedsiębiorstw (i w odpowiednich przypadkach osób indywidualnych) do tworzenia spółek zależnych w innych krajach. Podobnie przepisy państw członkowskich dotyczące niedostatecznej kapitalizacji są ukierunkowane wyłącznie na grupowe ustalenia dotyczące finansowania dłużnego, tj. mają zastosowanie tylko w sytuacji, kiedy udziałowiec zagraniczny posiada znaczny udział w spółce zależnej mającej siedzibę na terytorium danego państwa. W ten sposób przepisy w zakresie niedostatecznej kapitalizacji dotyczą przede wszystkim swobody przedsiębiorczości, i – tak samo jak w przypadku przepisów dotyczących CFC – ich stosowanie należy zatem badać wyłącznie z perspektywy art. 43 Traktatu WE¹⁸.

Ponieważ prawo wspólnotowe nie wymaga od państw członkowskich unikania dyskryminacji przy podejmowaniu i wykonywaniu działalności gospodarczej przez ich obywateli poza Wspólnotą ani przy podejmowaniu i wykonywaniu działalności przez obywateli krajów trzecich w danym państwie członkowskim¹⁹, kwestia dyskryminacji nie powstaje w przypadku spółek kontrolowanych lub wierzyciela/udziałowca mającego siedzibę w kraju trzecim. Państwa członkowskie powinny mieć zatem możliwość stosowania przepisów dotyczących CFC i przepisów dotyczących niedostatecznej kapitalizacji w odniesieniu do krajów trzecich. Prawo wspólnotowe nie nakłada żadnych szczególnych wymagań w odniesieniu do legalności stosowania takich przepisów wobec transakcji poza UE²⁰.

Niemniej jednak, jeżeli stosowanie tych przepisów nie byłoby ograniczone do sytuacji i transakcji między przedsiębiorstwami należącymi do jednej grupy (lub partnerami połączonymi ze sobą w inny sposób, gdzie jeden z pewnością wywiera określony wpływ na drugiego), musiałyby one być zgodne z art. 56 Traktatu WE, i – również w odniesieniu do krajów trzecich – mieć zastosowanie wyłącznie do czysto sztucznych struktur (z wyjątkiem sytuacji, kiedy z danym krajem trzecim nie istnieje odpowiednia wymiana informacji).

¹⁸ *Lasertec*, C-492/04, pkt 20.

¹⁹ Jak stwierdził ETS w sprawie *ICI*: „(...) decydując w sprawie dotyczącej sytuacji leżącej poza zakresem prawa wspólnotowego, sąd krajowy nie jest zobowiązany na mocy prawa wspólnotowego ani do interpretacji krajowych przepisów zgodnie z prawodawstwem wspólnotowym, ani do niestosowania tych przepisów (...)” pkt 34.

²⁰ Ich stosowanie może być jednak wyłączone ze względu na obowiązujące umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Dyrektywy dotyczące podatku od przedsiębiorstw mają zastosowanie jedynie do przedsiębiorstw mających siedzibę w państwach członkowskich, a ich ogólnym celem jest stworzenie *wewnątrz Wspólnoty* warunków analogicznych do warunków rynku wewnętrznego przez usunięcie przeszkód podatkowych dla transgranicznych reorganizacji i płatności dywidend, odsetek i opłat licencyjnych. W zakresie ich stosowania nie leży zatem na przykład ułatwianie tworzenia struktur mających na celu uniknięcie podatków pobieranych u źródła od płatności na rzecz pomiotów nieeuropejskich, jeżeli takie struktury nie służą żadnemu celowi handlowemu. Należy przy tym zauważyć, że takim strukturom mającym na celu uniknięcie opodatkowania najlepiej jest przeciwdziałać przez jeśli nie jednolite, to przynajmniej dobrze skoordynowane stosowanie środków zapobiegających unikaniu opodatkowania.

Komisja uważa, że zwłaszcza w zakresie stosowania krajowych przepisów zapobiegających unikaniu opodatkowania w odniesieniu do międzynarodowych systemów unikania zobowiązań podatkowych, państwa członkowskie powinny, w celu ochrony swoich baz podatkowych, dążyć do lepszej koordynacji stosowania środków zwalczania nadużyć w odniesieniu do krajów trzecich. Taka koordynacja może polegać na współpracy administracyjnej (np. wymiana informacji i dzielenie się najlepszymi praktykami). Komisja zachęca także państwa członkowskie do rozszerzenia, tam gdzie jest to właściwe, współpracy administracyjnej z partnerami nienależącymi do UE.

5. PODSUMOWANIE

ETS wydał szereg ważnych orzeczeń w tym obszarze, w których wyjaśnił ograniczenia dla legalnego stosowania przepisów zapobiegających unikaniu zobowiązań podatkowych. Orzeczenia te będą niewątpliwie miały duży wpływ na istniejące przepisy, przy opracowywaniu których ograniczenia te nie były brane pod uwagę. Szczególnie jasne jest to, że przepisy te nie mogą być formułowane zbyt szeroko ale muszą być ukierunkowane na sytuacje, w których nie prowadzi się faktycznej działalności gospodarczej, lub bardziej ogólnie na sytuacje, w których brak jest podstawy handlowej.

Istnieje zatem konieczność dokonania przez państwa członkowskie ogólnego przeglądu swoich przepisów zapobiegających unikaniu zobowiązań podatkowych. Komisja jest gotowa wesprzeć państwa członkowskie w dokonaniu takiego przeglądu. Zdaniem Komisji ETS wyraźnie określił kryteria, które należy stosować w konkretnych przypadkach, do zbadania pozostaje jednak zakres praktycznego stosowania tych zasad w bardziej ogólnym kontekście, w oderwaniu od okoliczności poszczególnych przypadków, dla których zasady te zostały określone. W związku z powyższym Komisja zachęca państwa członkowskie i inne zainteresowane strony do podjęcia wspólnej pracy w celu wspierania lepszego zrozumienia wpływu tych zasad na systemy podatkowe państw członkowskich. Komisja jest również zainteresowana bliższym zbadaniem w ścisłej współpracy z państwami członkowskimi możliwości w zakresie skoordynowanych rozwiązań w celu:

- opracowania wspólnej definicji nadużycia i czysto sztucznej struktury (jako wytycznych dla stosowania tych pojęć w obszarze podatków bezpośrednich);
- poprawy współpracy administracyjnej, tak aby móc skuteczniej wykrywać i zwalczać nadużycia i oszukańcze systemy podatkowe;
- wymiany najlepszych praktyk zgodnych z prawem WE, w szczególności w celu zapewnienia proporcjonalności środków zwalczania nadużyć;

- ograniczenia możliwych rozbieżności prowadzących do niezamierzonego braku opodatkowania; oraz
- zapewnienia lepszej koordynacji środków zwalczania nadużyć w odniesieniu do krajów trzecich.

Komisja zwraca się do Rady, Parlamentu Europejskiego i Komitetu Ekonomiczno-Społecznego do przedstawienia swoich opinii na tematy poruszone w niniejszym komunikacie.