

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

PHILIPPE'A LÉGERA

przedstawiona w dniu 2 maja 2006 r.¹

1. Niniejsze postępowanie prejudycjalne ma na celu ocenę zgodności z prawem wspólnotowym przepisów prawa krajowego, takich jak przepisy Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej dotyczące „kontrolowanych spółek zagranicznych”².

2. Przepisy te mają na celu zwalczanie unikania opodatkowania. Zmierzą one bowiem do zwalczania praktyki polegającej na tym, iż spółka będąca rezydentem w Zjednoczonym Królestwie przekazuje swoje zyski podlegające opodatkowaniu spółce przez siebie kontrolowanej i mającej siedzibę w innym państwie, które stosuje znacznie niższą stawkę opodatkowania aniżeli stawka obowiązująca w Zjednoczonym Królestwie.

3. Przepisy będące przedmiotem niniejszej sprawy znajdują zatem zastosowanie, w przypadku gdy dochód osiągnięty przez KSZ spółki będącej rezydentem dla celów podatkowych w Zjednoczonym Królestwie podlega znacznie niższemu opodatkowaniu aniżeli opodatkowanie obowiązujące w tym państwie członkowskim. Przepisy te przewidują, iż w drodze odstępstwa od systemu prawa powszechnego i o ile nie występuje

jeden z wyjątków, dochód ten zostaje uwzględniony w podstawie opodatkowania spółki dominującej w momencie jego uzyskania.

4. Jak wskazały liczne państwa członkowskie, które wstąpiły do niniejszego postępowania w charakterze interwenientów, wiele spośród nich przyjęło przepisy tego rodzaju. Przyjęcie takich przepisów było zalecane przez OECD (Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju) w celu w szczególności zwalczania szkodliwej konkurencji podatkowej³. Z badań opublikowanych przez tę organizację w 1996 r. wynika, iż o ile przepisy dotyczące KSZ obowiązujące w państwach, które są członkami tej organizacji, różnią się co do treści, ich punktem wspólnym jest to, iż przewidują one opodatkowanie udziałowców będących rezydentami z tytułu co najmniej części dochodów KSZ, jeśli nie zostają one wypłacone⁴.

5. Do Trybunału po raz pierwszy został skierowany wniosek o zbadanie zgodności takich przepisów z prawem wspólnotowym.

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Zwanych dalej „KSZ”.

3 — *Harmful Tax Competition — An Emerging Global Issue*, OECD, Paryż 1998, str. 44.

4 — *Controlled Foreign Company Legislation*, OECD, Paryż 1996, str. 19.

6. Moim zdaniem wtórne prawo wspólnotowe nie zawiera przepisów przydatnych dla tej analizy. Po pierwsze, w odniesieniu do zwalczania unikania opodatkowania działania podjęte na poziomie wspólnotowym w tej dziedzinie są nadal bardzo ograniczone. W zakresie, w jakim podatki bezpośrednie wciąż należą do kompetencji państw członkowskich, a w konsekwencji systemu podatkowe istniejące w ramach Unii Europejskiej różnią się między sobą, wydaje się logiczne, iż środki służące do zwalczania oszustw podatkowych lub unikania opodatkowania również powinny być ustalane przez poszczególne państwa. O ile w rezolucji z dnia 10 lutego 1975 r.⁵ Rada Unii Europejskiej potwierdziła swój zamiar zwalczania unikania opodatkowania i przestępstw podatkowych, to jednak ograniczyła ona działania podejmowane na szczeblu wspólnotowym do poprawy współpracy pomiędzy organami administracji poszczególnych państw członkowskich w celu umożliwienia właściwego określenia wysokości podatku⁶.

7. Po drugie, przepisy dyrektywy 90/435/EWG Rady z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich⁷ nie mają zastosowania w niniejszej sprawie, ponieważ ich celem jest jedynie ustanowienie wspólnego systemu w zakresie opodatkowania zysków wypłacanych przez spółkę zależną. Przepisy te nie odnoszą się do takiego systemu, jaki jest przewidziany w przepisach Zjednoczonego Królestwa

dotyczących K SZ, polegającego na uwzględnianiu dochodów kontrolowanej spółki zagranicznej w podstawie opodatkowania spółki dominującej w momencie ich uzyskania.

8. Special Commissioners (Zjednoczone Królestwo) wnosi zatem o zbadanie przez Trybunał zgodności wspomnianych przepisów z zasadami traktatu WE dotyczącymi swobód przepływu. Sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy przepisy te stanowią dyskryminację lub ograniczenie w wykonywaniu swobód przepływu, a jeśli tak jest, to czy może ono być uzasadnione ze względu na zwalczanie unikania opodatkowania.

9. Przed przystąpieniem do dokonania analizy należy przedstawić krajowe przepisy mające zastosowanie w tej sprawie, jak również okoliczności faktyczne leżące u podstaw sporu przed sądem krajowym.

I — Uregulowania krajowe

10. Zgodnie z przepisami podatkowymi Zjednoczonego Królestwa spółka z siedzibą w tym państwie członkowskim w rozumieniu tych przepisów, czyli spółka prawa brytyjskiego, bądź której centralne organy zarządzające lub nadzorcze mają siedzibę w tym państwie podlega podatkowi dochodowemu od osób prawnych od całości dochodu. Jest ona zatem opodatkowana z tytułu dochodów

5 — Rezolucja w sprawie środków podejmowanych przez Wspólnotę w dziedzinie zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania w skali międzynarodowej (Dz.U. C 35, str. 1).

6 — Współpraca ta została ustanowiona na mocy dyrektywy Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. L 336, str.15).

7 — Dz.U. L 225, str. 6.

osiągniętych poza terytorium Zjednoczonego Królestwa za pośrednictwem stałego zakładu, takiego jak oddział lub agencja. Jest ona również opodatkowana z tytułu dywidend wypłacanych jej przez spółkę zależną z siedzibą za granicą.

11. W celu uniknięcia podwójnego opodatkowania zysków pochodzących z zagranicy przepisy podatkowe Zjednoczonego Królestwa przewidują dla spółki będącej rezydentem prawo do zaliczenia na poczet podatku kwoty podatku zapłaconego przez nią za granicą.

12. Spółka dominująca będąca rezydentem w Zjednoczonym Królestwie nie jest opodatkowana z tytułu dochodów jej spółek zależnych w momencie ich uzyskania. Jeśli chodzi o dochody uzyskane przez spółkę zależną mającą siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, to one również nie są opodatkowane, kiedy są wypłacane w formie dywidend spółce dominującej będącej rezydentem w tym państwie.

13. Przepisy Zjednoczonego Królestwa dotyczące KSZ ustanawiają odstępstwo od zasady, zgodnie z którą spółka dominująca będąca rezydentem w tym państwie członkowskim nie jest opodatkowana z tytułu dochodów osiągniętych przez spółkę zależną z siedzibą za granicą w momencie ich uzyskania.

14. Przepisy te znajdują się w art. 747–756 i w załącznikach 24–26 Income and Corporation Taxes Act 1988 (ustawy z 1988 r.

dotyczącej podatku dochodowego i podatku od osób prawnych). W świetle tych przepisów zagraniczna spółka zależna, w której zgodnie z wersją tych przepisów obowiązującą w chwili zdarzeń leżących u podstaw postępowania przed sądem krajowym spółka dominująca ma ponad 50% udziału jest traktowana jako jednostka transparentna. A zatem dochody osiągnięte przez tę zagraniczną spółkę zależną są przypisywane spółce dominującej będącej rezydentem w Zjednoczonym Królestwie i wliczane do podstawy opodatkowania tej ostatniej spółki, mimo iż nie zostały jej wypłacone. Dochody te podlegają opodatkowaniu w drodze zaliczenia na poczet podatku kwoty podatku zapłaconego przez spółkę zależną w państwie siedziby. Jeśli te same dochody zostają następnie wypłacone w formie dywidendy spółce dominującej, podatek, który płaci ona w Zjednoczonym Królestwie z tytułu dochodów spółki zależnej, jest traktowany jak dodatkowy podatek, który spółka zależna płaci w państwie swojej siedziby i zostaje zaliczony na poczet podatku należnego z tytułu dywidend.

15. Przepisy dotyczące KSZ znajdują zastosowanie wówczas, jeśli spółka zależna z siedzibą w innym państwie aniżeli Zjednoczone Królestwo podlega w tym innym państwie „niższemu poziomowi opodatkowania”. Według tych przepisów „niższy poziom opodatkowania” ma miejsce wówczas, gdy podatek płacony przez zależną spółkę zagraniczną w roku obrotowym jest o trzy czwarte niższy niż kwota podatku, jaką należałoby zapłacić w Zjednoczonym Królestwie, gdyby dochody spółki zależnej były opodatkowane w tym państwie członkowskim.

16. Przepisy dotyczące KSZ przewidują jednak pewną liczbę wyjątków, która była różna w poszczególnych okresach czasu. Zgodnie

z wersją tych przepisów obowiązującą w chwili wystąpienia zdarzeń leżących u podstaw postępowania przed sądem krajowym przepisy te nie znajdowały zastosowania, jeśli została spełniona jedna z następujących przesłanek:

- 1) zagraniczna spółka zależna stosuje „możliwą do zaakceptowania politykę wypłat”, co oznacza, że określony procent jej dochodu (90% w 1996 r.) jest wypłacany w ciągu 18 miesięcy po jego osiągnięciu i spółka będąca rezydentem w Zjednoczonym Królestwie jest z tego tytułu opodatkowana;
- 2) zagraniczna spółka zależna wykonuje „działalność zwolnioną od podatku” w rozumieniu tych przepisów, taką jak niektóre rodzaje działalności handlowej wykonywanej przez zakład;
- 3) zagraniczna spółka zależna spełnia „warunek notowania na giełdzie”, co oznacza, że 35% praw głosu znajduje się w obrocie publicznym, spółka zależna jest notowana na giełdzie, a jej udziały są zbywane na uznanej giełdzie;
- 4) podlegający opodatkowaniu dochód spółki nie przekracza kwoty 50 000 GBP;
- 5) zakład oraz działalność zagranicznej spółki zależnej spełniają warunki tzw. testu motywacji (the motive test). Test ten obejmuje dwa kryteria i podatnik jest zobowiązany do wykazania, że zostały one spełnione łącznie.
 - Pierwsze kryterium dotyczy transakcji dokonanych pomiędzy KSZ a jej spółką dominującą. A zatem jeżeli transakcje, które doprowadziły do powstania dochodu KSZ w danym roku obrotowym, prowadzą do obniżenia podatku w Zjednoczonym Królestwie (chodzi o obniżenie w porównaniu do podatku, który byłby należny w przypadku braku tych transakcji) i jeżeli kwota tego obniżenia przekracza określony próg, spółka będąca rezydentem powinna wykazać, że obniżenie tego podatku w Zjednoczonym Królestwie nie było głównym lub jednym z głównych celów tych transakcji.
 - Drugie kryterium dotyczy założenia KSZ. Podatnik (spółka będąca rezydentem) powinien wykazać, że głównym lub jednym z głównych powodów istnienia KSZ w danym roku nie było uzyskanie obniżenia podatku w Zjednoczonym Królestwie poprzez wyprowadzenie zysków. Według wspomnianych przepisów wyprowadzenie zysków ma miejsce wówczas, gdy są racjonalne podstawy, aby przypuszczać, że gdyby spółka zależna lub jakkolwiek spółka powiązana mająca siedzibę poza terytorium Zjedno-

czonego Królestwa nie istniały, ich dochody byłyby uzyskiwane przez podmiot z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie i byłby one z tego tytułu opodatkowane.

Schweppes plc⁸ i Cadbury Schweppes Overseas Ltd⁹ z jednej strony a Commissioners of Inland Revenue z drugiej strony w odniesieniu do opodatkowania CSO przez administrację podatkową Zjednoczonego z tytułu dochodu osiągniętego przez jedną ze spółek zależnych grupy Cadbury w Irlandii.

17. Sąd odsyłający wskazuje, iż jeśli żaden z czterech pierwszych warunków nie jest spełniony, test motywacji pozwala administracji podatkowej na wzięcie pod uwagę szczególnej sytuacji spółki będącej podatnikiem z uwzględnieniem celu przepisów dotyczących KSZ, które zmierzają do opodatkowania dochodów, które są bądź zgromadzone za granicą, bądź wyprowadzone ze Zjednoczonego Królestwa za granicę.

18. Sąd odsyłający wyjaśnia ponadto, iż administracja podatkowa w 1996 r. opublikowała w tym celu listę państw, w których pod pewnymi warunkami spółka zależna może być założona i uznawana za spełniającą warunki pozwalające na uniknięcie stosowania przepisów dotyczących KSZ.

II — Okoliczności faktyczne i postępowanie przed sądem krajowym

19. U podstaw niniejszego postępowania leży spór pomiędzy spółkami Cadbury

20. Cadbury jest spółką będącą rezydentem w Zjednoczonym Królestwie. Jest ona spółką dominującą w grupie spółek, która obejmuje spółki zależne z siedzibą w tym państwie oraz w innych państwach członkowskich, jak również w państwach trzecich, na czele których znajduje się CSO. Grupa obejmuje zatem dwie spółki zależne pośrednio kontrolowane przez Cadbury w 100%, Cadbury Schweppes Treasury Services¹⁰ oraz Cadbury Schweppes Treasury International¹¹, które zostały utworzone w ramach International Financial Services Centre (międzynarodowego centrum usług finansowych) w Dublinie w Irlandii.

21. W chwili zdarzeń będących przedmiotem postępowania te dwie spółki zależne podlegały stawce podatkowej w wysokości 10%.

22. Działalność CSTS i CSTI polegała na pozyskiwaniu środków pieniężnych i udostępnianiu ich spółkom zależnym grupy Cadbury.

8 — Zwana dalej „Cadbury”.

9 — Zwana dalej „CSO”.

10 — Zwana dalej „CSTS”.

11 — Zwana dalej „CSTI”.

23. Zgodnie z postanowieniem odsyłającym Cadbury utworzyła CSTS, która zastąpiła podobną strukturę, do której należała spółka z siedzibą na Jersey w trzech celach. Po pierwsze, w celu rozwiązania problemu podatkowego, który powstał dla podatników kanadyjskich posiadających uprzywilejowane akcje Cadbury, po drugie, w celu uniknięcia konieczności uzyskania zgody władz Zjednoczonego Królestwa na pożyczkę zagraniczną, a po trzecie, w celu obniżenia podatku u źródła od dywidend wypłacanych wewnątrz grupy na podstawie dyrektywy 90/435. Sąd odsyłający precyzuje, iż wszystkie te cele mogłyby zostać osiągnięte, gdyby CSTS została założona w Zjednoczonym Królestwie.

24. Sąd odsyłający wskazuje również, iż Cadbury utworzyła CSTS oraz CSTI jako pośrednie spółki zależne, będące rezydentami dla celów podatkowych w Irlandii, wyłącznie w tym celu, aby działalność polegająca na udzielaniu pożyczek wewnątrz grupy mogła korzystać z systemu opodatkowania International Financial Services Centre dla spółek finansujących grupy w Irlandii i nie podlegała opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie.

25. Uwzględniając stawki podatkowe mające zastosowanie do spółek utworzonych w ramach tego International Financial Services Centre, to dochody osiągnięte przez CSTS i CSTI podlegały „niższemu poziomowi opodatkowania” w rozumieniu ustawy o KSZ. Organy podatkowe Zjednoczonego Królestwa stwierdziły również, iż w odniesieniu do roku obrotowego 1996 nie ma zastosowania żadna z przesłanek pozwalających na odstąpienie od stosowania tej ustawy. W związku z tym organ podatkowy zażądał od CSO, pierwszej spółki w łańcuchu

grupy, będącej rezydentem w Zjednoczonym Królestwie zapłaty 8 638 633,54 GBP podatku dochodowego od osób prawnych z tytułu dochodu osiągniętego przez CSTI w roku obrotowym zakończonym w dniu 28 grudnia 1996 r. Decyzja podatkowa dotyczy jedynie dochodu osiągniętego przez CSTI, ponieważ w tym samym roku obrotowym CSTS poniosła stratę.

26. Cadbury i CSO wniosły skargę na tę decyzję podatkową do Special Commissioners, sądu właściwego w sprawie skarg na decyzje organów podatkowych. Przed tym sądem podnosiły one, iż przepisy dotyczące KSZ są sprzeczne ze swobodą przedsiębiorczości określoną w art. 43 WE, swobodą świadczenia usług, o której mowa w art. 49 WE, jak również ze swobodą przepływu kapitału, ustanowioną w art. 56 WE.

III — Pytanie prejudycjalne

27. Sąd krajowy stwierdza, że staje wobec szeregu następujących wątpliwości:

„Czy zakładając spółki i wyposażając je w kapitał w innych państwach członkowskich wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści z korzystniejszego systemu podatkowego

(aniżeli system podatkowy obowiązujący w Zjednoczonym Królestwie), który może być zastosowany w tym państwie członkowskim, [Cadbury] jedynie skutecznie korzystała ze swobód podstawowych, czy też nadużyła tych swobód?

Czy przyjmując, że [Cadbury] w tym przypadku jedynie korzysta z podstawowych swobód, to w okolicznościach niniejszej sprawy przepisy Zjednoczonego Królestwa dotyczące KSZ należy uznać za ograniczenie wykonywania tych swobód czy też za dyskryminację?

Gdyby powyższe przepisy należało uznać za ograniczenie swobód, to czy ewentualność, że [Cadbury] nie płaci podatku wyższego od tego, jaki zapłaciłyby CSTS i CSTI, gdyby miały siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, pozwala na wykluczenie istnienia takiego ograniczenia oraz czy w sprawie ma znaczenie, iż:

- a) zasady obliczania zobowiązania podatkowego w odniesieniu do dochodów CSTS i CSTI różnią się pod niektórymi względami od zasad zwykle znajdujących zastosowanie do spółek zależnych [Cadbury] w Zjednoczonym Królestwie oraz że
- b) straty spółki zależnej nie mogą być odliczane od dochodu innej spółki zależnej lub dochodów [Cadbury] oraz jej spółek zależnych mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie (podczas gdy odliczenie strat byłoby dopusz-

czalne, gdyby CSTS i CSTI miały siedzibę w Zjednoczonym Królestwie a nie w Irlandii)?

W przypadku gdyby przepisy dotyczące KSZ miały być uznane za dyskryminację, jakiego porównania należy dokonać oraz czy zastosowanie jakiegokolwiek porównania jest możliwe? W szczególności, czy można dokonać porównania okoliczności postępowania przed sądem krajowym z przypadkiem, w którym [Cadbury] założyłaby spółki zależne w Zjednoczonym Królestwie (przyjmując, że zyski [Cadbury] nie obejmują zysków jej spółek zależnych w Zjednoczonym Królestwie) albo w państwie członkowskim, w którym nie stosuje się niższego poziomu opodatkowania?

W przypadku gdyby rozpatrywane przepisy zostaną uznane za ograniczenie swobody przedsiębiorczości lub dyskryminację, czy przepisy te mogą być uzasadnione względami zwalczania unikania opodatkowania, ponieważ mają one na celu zapobieganie zmniejszaniu lub wyprowadzaniu dochodów podlegających opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie? Ponadto w przypadku gdyby te przepisy mogły być z tego względu uzasadnione, czy mogą one rzeczywiście być uzasadnione jako ustanawiające środek proporcjonalny do osiągnięcia zamierzonego rezultatu oraz biorąc pod uwagę cel tych przepisów i zwolnień, a w szczególności uwzględniając możliwość dostępną Cadbury, w ramach testu motywacji, wykazania, że nie miała ona na celu unikania opodatkowania, spełniając oba warunki tego testu, czego Cadbury nie może uczynić?”.

28. W tych okolicznościach Special Commissioners postanowił zawiesić postępowanie i przedstawić Trybunałowi następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy art. 43 WE, 49 WE i 56 WE sprzeciwiają się krajowym przepisom podatkowym, takim jak te w postępowaniu przed sądem krajowym, które w określonych szczególnych okolicznościach przewidują opodatkowanie spółki mającej siedzibę w tym państwie członkowskim z tytułu dochodów spółki zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim i podlegającej tam niższemu poziomowi opodatkowania?”.

IV — Analiza

29. Mimo że z utrwalonego orzecznictwa wynika, iż dziedzina podatków bezpośrednich jako taka nie podlega kompetencji Wspólnoty, to niemniej jednak państwa członkowskie muszą wykonywać utrzymane kompetencje z poszanowaniem prawa wspólnotowego¹². To ograniczenie w wykonywaniu przez państwa członkowskie zastrzeżonych dla nich kompetencji znajduje zastosowanie również w odniesieniu do środków mających na celu zapobieganie oszustwom i unikaniu opodatkowania. O ile kompetencja do podejmowania takich środków jest

przyznana państwom członkowskim w sposób wyraźny zarówno w traktacie¹³, jak i w aktach prawa wtórnego¹⁴, to niemniej jednak wspomniane środki nie mogą naruszać zobowiązań, jakie państwa członkowskie na siebie przyjęły w ramach traktatu WE, a w szczególności ustanowionych w traktacie swobód przepływu.

30. Sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy w niniejszym przypadku przepisy Zjednoczonego Królestwa dotyczące KSZ są zgodne ze swobodą przedsiębiorczości, swobodą świadczenia usług jak również ze swobodą przepływu kapitału.

31. Uważam, podobnie jak niektórzy interwenienci, iż zgodność wspomnianych przepisów należy badać w świetle swobody przedsiębiorczości.

13 — Artykuł 58 ust. 1 lit. b) WE stanowi, że art. 56 WE odnoszący się do swobody przepływu kapitału nie narusza prawa państw członkowskich do podejmowania wszelkich środków niezbędnych do zapobiegania naruszeniom ich ustaw i aktów wykonawczych, zwłaszcza w sferze podatkowej.

14 — Artykuł 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434/EWG Rady z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych państw członkowskich (Dz.U. L 225, str. 1), stanowi, iż państwo członkowskie może odmówić stosowania lub cofnąć przywileje wynikające z tej dyrektywy, w przypadku gdy dana operacja ma za zasadniczy cel lub za jeden z zasadniczych celów uchylanie się od podatków lub unikanie płacenia podatków. Zobacz również art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435, zgodnie z którym wspomniana dyrektywa nie wyklucza stosowania przepisów krajowych lub postanowień opartych na umowach mających na celu zapobieganie oszustwom i nadużyciom, jak również art. 5 ust. 2 dyrektywy 2003/49/WE Rady z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązanymi spółkami różnych państw członkowskich (Dz.U. L 157, str. 49), stosownie do którego państwa członkowskie mogą — w przypadku transakcji, których zasadniczą przyczyną lub jedną z zasadniczych przyczyn jest uchylenie się od podatków, unikanie płacenia podatków lub nadużycie — cofnąć korzyści wynikające z niniejszej dyrektywy lub odmówić zastosowania niniejszej dyrektywy.

12 — Zobacz wyroki z dnia 4 października 1991 r. w sprawie C-246/89 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Rec. str. I-4585, pkt 12, i z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C-9/02 De Lasteyrie du Saillant, Rec. str. I-2409, pkt 44 oraz cytowane tam orzecznictwo.

32. Z orzecznictwa wynika, iż jeżeli obywatel państwa członkowskiego posiada w spółce mającej siedzibę w innym państwie członkowskim udział pozwalający mu na wywieranie niewątpliwego wpływu na decyzje tej spółki i określanie jej działalności, to do takiej sytuacji mają zastosowanie przepisy traktatu dotyczące swobody przedsiębiorczości, a nie swobody przepływu kapitału¹⁵. Ponadto, art. 48 WE rozszerza prawa zagwarantowane w art. 43 WE na spółki założone zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mające swoją statutową siedzibę, zarząd lub główne przedsiębiorstwo wewnątrz Wspólnoty.

33. Można zatem wywnioskować z tych okoliczności, iż przepisy Zjednoczonego Królestwa dotyczące K SZ, określające zasady mające zastosowanie do opodatkowania dochodów zagranicznej spółki zależnej, której powiązanie ze spółką dominującą nie ogranicza się wyłącznie do posiadania udziałów, lecz polega na sprawowaniu kontroli przez tę ostatnią spółkę, nie podlegają swobodzie przepływu kapitału, lecz swobodzie przedsiębiorczości.

34. Skarżące podnoszą, iż w niniejszej sprawie mają również zastosowanie przepisy traktatu dotyczące swobody świadczenia usług. Skarżące wskazują, iż sporne przepisy utrudniają świadczenie usług finansowych przez CSTS oraz CSTI na rzecz ich spółki

dominującej mającej siedzibę w Zjednoczonym Królestwie. Powołują się one na wyroki w sprawie Safir¹⁶ oraz w sprawie Eurowings Luftverkehr¹⁷.

35. Argumentacja skarżących mnie nie przekonuje. Niniejsze postępowanie dotyczy zgodności z prawem wspólnotowym przepisów prawa państwa członkowskiego, które przewidują przypisanie spółce dominującej będącej rezydentem dochodów jej spółki zależnej utworzonej w innym państwie członkowskim, jeżeli spółka ta podlega znacznie niższemu poziomowi opodatkowania w tym państwie. Przepisy te nie dotyczą swoiście charakteru działalności prowadzonej przez CSTS i CSTI. Sytuacja ta jest zatem odmienna od stanu faktycznego w sprawach Safir oraz Eurowings Luftverkehr, w których zostały wydane wspomniane wyroki¹⁸.

36. Prawdą jest, iż o ile celem spornych przepisów jest zniechęcenie spółki będącej rezydentem do założenia spółki zależnej w innym państwie członkowskim, to przepisy te również utrudniają świadczenie usług przez taką spółkę zależną z tego państwa członkowskiego. Jednakże to ostatnie ograniczenie wydaje się konsekwencją przeszkody w swobodzie przedsiębiorczości. W naszym

15 — Wyrok z dnia 21 listopada 2002 r. w sprawie C-436/00 X i Y, Rec. str. I-10829, pkt 37 i cytowane tam orzecznictwo.

16 — Wyrok z dnia 28 kwietnia 1998 r. w sprawie C-118/96, Rec. str. I-1897.

17 — Wyrok z dnia 26 października 1999 r. w sprawie C-294/97, Rec. str. I-7447.

18 — W ww. wyroku w sprawie Safir chodziło o różnice w systemie opodatkowania kapitałowych ubezpieczeń na życie w zależności od tego, czy umowa została zawarta z przedsiębiorstwem mającym siedzibę w państwie członkowskim. W ww. wyroku w sprawie Eurowings Luftverkehr przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania przyznawały korzyść podatkową polegającą na zwolnieniu z uwzględnienia w podstawie opodatkowania ceny wynajęcia środków trwałych tylko tym przedsiębiorstwom, które wynajmowały te środki od podmiotów wynajmujących mających siedzibę na terytorium krajowym.

przypadku spór dotyczy właśnie swobody utworzenia spółki zależnej w rzeczonym państwie członkowskim¹⁹. Nie ma zatem potrzeby, aby przywoływać również zasady dotyczące swobody świadczenia usług. W każdym razie, nie sądzę, aby analiza spornych przepisów w świetle tej swobody oprócz analizy w świetle swobody przedsiębiorczości mogła zmienić wynik analizy.

37. W konsekwencji proponuję ograniczyć zakres badania pytania prejudycjalnego do kwestii dotyczącej ustalenia, czy art. 43 WE i art. 48 WE sprzeciwiają się krajowym przepisom podatkowym, które przewidują uwzględnienie w podstawie opodatkowania spółki dominującej będącej rezydentem dochodów osiągniętych przez KSZ utworzoną w innym państwie członkowskim, jeżeli te dochody podlegają w tym innym państwie znacznie niższemu poziomowi opodatkowania aniżeli opodatkowanie obowiązujące w państwie siedziby spółki dominującej.

38. Analiza, która ma pozwolić na udzielenie odpowiedzi na to pytanie, będzie obejmować zbadanie po kolei trzech głównych kwestii, które przedstawił sąd odsyłający. Rozważę przede wszystkim, czy okoliczność, iż spółka dominująca utworzyła spółkę zależną w innym państwie członkowskim w celu odniesienia przytku z bardziej korzystnego systemu podatkowego aniżeli system obowiązujący w państwie członkowskim, w którym ma ona siedzibę, stanowi samo w sobie nadużycie swobody przedsiębior-

czości. Zbadam następnie, jeśli zaistnieje taka potrzeba, czy przepisy Zjednoczonego Królestwa dotyczące KSZ stanowią przeszkodę w wykonywaniu tej swobody. Wreszcie, zbadam, czy taka przeszkoda może być uzasadniona.

A — W przedmiocie istnienia nadużycia swobody przedsiębiorczości

39. Po pierwsze, należy ustalić, czy okoliczność, iż spółka dominująca zakłada spółkę zależną w innym państwie członkowskim w celu odniesienia przytku z obowiązującego w tym państwie korzystniejszego systemu podatkowego, stanowi sama w sobie nadużycie swobody przedsiębiorczości. Sąd odsyłający wskazuje, iż zadaje sobie to pytanie, ponieważ Cadbury założyła CSTS i CSTI jako pośrednie spółki zależne, podlegające opodatkowaniu w Irlandii, wyłącznie w tym celu, aby działalność polegająca na udzielaniu pożyczek wewnątrz grupy mogła korzystać z systemu International Financial Services Centre.

40. Nie sądzę, ażeby okoliczność, iż spółka dominująca zakłada spółkę zależną w innym państwie członkowskim w jawnym celu odniesienia przytku z obowiązującego tam korzystniejszego systemu podatkowego stanowiła, sama w sobie, nadużycie swobody przedsiębiorczości, co pozbawiałoby tę spółkę możliwości powołania się na prawa przyznane jej na mocy art. 43 WE i 48 WE. Opieram tę ocenę na zakresie tych przepisów, tak jak został on sprecyzowany w orzecznictwie.

¹⁹ — Zobacz podobnie wyrok z dnia 14 października 2004 r. w sprawie C-36/02 Omega, Zb.Orz. str. I-9609, pkt 26.

41. Należy przede wszystkim przypomnieć, iż art. 43 WE i 48 WE przyznają w sposób wyraźny spółce, która spełnia wymogi określone w tym ostatnim artykule, prawo założenia agencji, oddziału lub spółki zależnej w innym państwie członkowskim na warunkach określonych w przepisach tego państwa dla jego własnych obywateli. Ta podstawowa swoboda zagwarantowana przez przepisy, które wywierają skutek bezpośredni od czasu zakończenia okresu przejściowego²⁰, ma zatem na celu umożliwienie takiej spółce utworzenia drugiego zakładu w którymkolwiek z innych państw członkowskich. Każda spółka utworzona zgodnie z ustawodawstwem któregoś z państw członkowskich może zatem utworzyć spółkę zależną w wybranym przez siebie miejscu wewnątrz Wspólnoty.

42. Ponadto warto podkreślić w ramach niniejszej sprawy, iż pojęcie przedsiębiorczości zakłada możliwość uczestnictwa obywatela Wspólnoty w sposób stały i ciągły w życiu gospodarczym któregośkolwiek państwa członkowskiego innego niż jego państwo pochodzenia i uzyskiwania z tego tytułu korzyści²¹. Swoboda przedsiębiorczości ma zatem na celu umożliwienie faktycznego i skutecznego wykonywania działalności gospodarczej w państwie przyjmującym²². Jak wskazał rzecznik generalny M. Darmon

w punkcie 3 swojej opinii w sprawie *Daily Mail and General Trust*²³, „prowadzenie działalności gospodarczej oznacza integrację z gospodarką krajową”. To zatem wykonywanie działalności gospodarczej w przyjmującym państwie członkowskim stanowi rację istnienia swobody przedsiębiorczości.

43. Wreszcie, z orzecznictwa wynika, iż jeżeli zostaje spełniony cel, który ma być realizowany przez swobodę przedsiębiorczości, przyczyny, dla których obywatel wspólnotowy lub dana spółka zamierzali skorzystać z tej swobody, nie mają wpływu na ochronę, jaka przysługuje tym podmiotom na podstawie traktatu.

44. I tak, w wyroku w sprawie *Centros*²⁴ kwestię, która miała być rozstrzygnięta, było ustalenie, czy właściwe władze duńskie mogły odmówić rejestracji oddziału spółki z ograniczoną odpowiedzialnością utworzonej zgodnie z prawem w Zjednoczonym Królestwie na tej podstawie, iż spółka ta nie prowadziła żadnej działalności w tym państwie członkowskim oraz że ostatecznie zmierzała ona jedynie do uniknięcia przepisów duńskich dotyczących zakładania spółek z ograniczoną odpowiedzialnością²⁵.

45. Chodziło zatem o ustalenie, czy przyjmujące państwo członkowskie może odmówić spółce spełniającej warunki określone

20 — Wyrok z dnia 21 czerwca 1974 r. w sprawie 2/74 *Reyners*, Rec. str. 631, pkt 25, oraz z dnia 5 listopada 2002 r. w sprawie C-208/00 *Überseering*, Rec. str. I-9919, pkt 60.

21 — Zobacz podobnie ww. wyrok w sprawie *Reyners*, pkt 21, oraz z dnia 30 listopada 1995 r. w sprawie C-55/94 *Gebhard*, Rec. str. I-4165, pkt 25.

22 — Wyrok z dnia 25 lipca 1991 r. w sprawie C-221/89 *Factortame i in.*, Rec. str. I-3905, pkt 20, oraz ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, pkt 21.

23 — Wyrok z dnia 27 września 1988 r. w sprawie 81/87, Rec. str. 5483.

24 — Wyrok z dnia 9 marca 1999 r. w sprawie C-212/97, Rec. str. I-1459.

25 — Przepisy duńskie uzależniały utworzenie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością od posiadania kapitału zakładowego w wysokości co najmniej 200 000 DKR, podczas gdy przepisy mające zastosowanie w Zjednoczonym Królestwie nie uzależniały utworzenia tego typu spółki od żadnego wymogu dotyczącego minimalnej wysokości kapitału zakładowego.

w art. 48 WE utworzenia drugiego zakładu na swoim terytorium ze względu na przyczyny, które skłoniły wspólników do założenia spółki w innym państwie członkowskim. Innymi słowy, czy powody, które kierowały wspólnikami, mogły uniemożliwić im skorzystanie z praw przyznanych im na podstawie art. 43 WE, podczas gdy powołano się na ten przepis zgodnie z jego celem, a mianowicie aby pozwolić spółce utworzonej zgodnie z przepisami państwa członkowskiego na wykonywanie działalności o charakterze wtórnym w innym państwie członkowskim.

46. Trybunał wskazuje na cel, jakiemu służy swoboda przedsiębiorczości ustanowiona w traktacie. A zatem Trybunał wskazał we wspomnianym wyroku w sprawie Centros, iż prawo utworzenia spółki zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego oraz zakładania oddziałów w innych państwach członkowskich jest nieodłącznie związane z wykonywaniem w ramach wspólnego rynku swobody przedsiębiorczości gwarantowanej przez traktat. Trybunał orzekł, iż okoliczność, że obywatel państwa członkowskiego, który chce utworzyć spółkę, postanawia utworzyć ją w państwie członkowskim, w którym przepisy prawa spółek wydają mu się mniej rygorystyczne oraz utworzyć oddziały w innych państwach członkowskich, nie stanowi sama w sobie nadużycia swobody przedsiębiorczości²⁶.

47. To rozstrzygnięcie, które zostało przyjęte w pełnym składzie, nie jest odosobnione.

Zostało ono potwierdzone w wyroku w sprawie Inspire Art²⁷, w którym zostało ono zastosowane do przepisów holenderskich, które w okolicznościach porównywalnych do okoliczności w sprawie Centros nie stały na przeszkodzie rejestracji oddziału, ale uzależniały założenie tego drugiego zakładu od poszanowania określonych warunków przewidzianych w prawie wewnętrznym dla zakładania spółek.

48. W ww. wyroku w sprawie Inspire Art Trybunał wyraźnie wskazał, iż przyczyny, dla których spółka ma być utworzona w określonym państwie członkowskim, poza przypadkami oszustw, nie mają znaczenia z punktu widzenia stosowania zasad odnoszących się do swobody przedsiębiorczości²⁸. Trybunał potwierdził, iż okoliczność, że spółka powołująca się na art. 43 WE i 48 WE została utworzona w państwie członkowskim wyłącznie w celu odniesienia pożytku z korzystniejszych przepisów, nie stanowi nadużycia i to również wówczas, gdy wspomniana spółka prowadzi najistotniejszą część lub całość swojej działalności w państwie, w którym jest prowadzony drugi zakład²⁹.

49. Z tego orzecznictwa dla niniejszej sprawy wynika wniosek, iż jeśli spółka kontrolowana wykonuje rzeczywistą i efektywną działalność w państwie członkowskim, w którym została utworzona,

27 — Wyrok z dnia 30 września 2003 r. w sprawie C-167/01, Rec. str. I-10155.

28 — Przywołany wyrok w sprawie Inspire Art, pkt 95.

29 — Ibidem, pkt 96.

26 — Przywołany wyrok w sprawie Centros, pkt 27.

przyczyny, dla których spółka dominująca zdecydowała o utworzeniu tej spółki zależnej w tym państwie przyjmującym, nie mogą podważyć praw, jakie przysługują tej spółce na podstawie traktatu³⁰.

50. To, czy Cadbury przysługuje prawo do powołania się na ochronę przyznaną w art. 43 WE i 48 WE, zależy zatem w niniejszej sprawie od ustalenia, czy CSTS i CSTI faktycznie wykonują rzeczywistą i efektywną działalność w Irlandii. To do sądu odsyłającego należy rozstrzygnięcie tej kwestii, która stanowi przedmiot ożywionego sporu pomiędzy skarżącymi a Zjednoczonym Królestwem. Jednakże na tym etapie, sądzę, że można stwierdzić, iż okoliczność, że Cadbury postanowiła założyć swoje spółki zależne w Irlandii wyłącznie w tym celu, aby te ostatnie podlegały bardzo korzystnemu systemowi podatkowemu, który jest stosowany w ramach International Financial Services Centre, nie stanowi, sama w sobie, nadużycia swobody przedsiębiorczości.

51. Poziom opodatkowania stanowi aspekt, który może być w sposób zasadny brany pod uwagę przez spółkę przy wyborze państwa przyjmującego, w którym zamierza ona założyć spółkę zależną. Spółka może, nie naruszając zakresu oraz znaczenia art. 43 WE, postanowić o prowadzeniu działalności gospodarczej o charakterze wtórnym w innym państwie członkowskim w celu skorzystania z korzystniejszego systemu podatkowego obowiązującego w tym innym państwie w odniesieniu do opodatkowania działalności, która podlega opodatkowaniu w tym państwie.

52. Ocena ta jest zgodna z utrwalonym orzecznictwem, zgodnie z którym państwo członkowskie nie może ustanowić zakazu wykonywania przez spółkę prawa przedsiębiorczości w innym państwie członkowskim na tej podstawie, iż taka operacja przyniesie mu stratę finansową z punktu widzenia podatków, które byłyby wymagalne z tytułu przyszłej działalności, jeśli spółka prowadziłaby tę działalność w swym państwie pochodzenia³¹.

53. Podobnie, również z utrwalonego orzecznictwa wynika, iż sama okoliczność, że spółka będąca rezydentem zakłada drugi zakład w innym państwie członkowskim, nie ustanawia ogólnego domniemania, iż jest to oszustwo bądź unikanie opodatkowania, i nie uzasadnia zastosowania środka, który narusza wykonywanie podstawowej swobody

30 — Natomiast jeśli cele swobody przedsiębiorczości nie są zrealizowane, spółka nie może się powołać na postanowienia art. 43 WE. Zobacz ww. wyrok w sprawie Daily Mail i General Trust. W sprawie tej spółka Daily Mail, utworzona zgodnie z przepisami Zjednoczonego Królestwa, chciała przenieść siedzibę spółki i zarząd centralny poza terytorium tego państwa członkowskiego, nie tracąc osobowości prawnej i statusu spółki prawa brytyjskiego, tak jak przewidują to przepisy wspomnianego państwa członkowskiego. Spółka ta kwestionowała jednak obowiązek spełnienia przewidzianego przez te przepisy warunku polegającego na uzyskaniu zezwolenia Skarbu Państwa. Spółka Daily Mail chciała w istocie dokonać przeniesienia siedziby swojego zarządu do Niderlandów, aby móc, po uzyskaniu statusu rezydenta dla celów podatkowych w tym państwie członkowskim, sprzedać istotną część swoich udziałów stanowiących jej aktywa zmienne, a następnie odkupić, dzięki zyskowi z tej sprzedaży, część swoich własnych udziałów bez konieczności zapłaty podatków, do których była zobowiązana z tytułu tych transakcji zgodnie z brytyjskimi przepisami podatkowymi. Trybunał orzekł, że prawo wspólnotowe nie sprzeciwia się w tym stanie faktycznym przepisom takim jak mające zastosowanie w tej sprawie, ponieważ prawo to nie nadaje spółkom prawa krajowego uprawnienia do przeniesienia ich siedziby oraz zarządu centralnego do innego państwa członkowskiego przy jednoczesnym zachowaniu statusu spółek państwa członkowskiego, na podstawie przepisów którego zostały one utworzone.

31 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, Rec. str. I-4695, pkt 28, ww. wyrok w sprawie De Lasteyrie du Saillant, pkt 60, oraz wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. str. I-10837, pkt 44.

ustanowionej przez traktat³². Jak Trybunał wielokrotnie orzekał, utworzenie spółki w innym państwie członkowskim nie oznacza samo w sobie unikania opodatkowania, ponieważ dana spółka podlega w każdym razie przepisom tego państwa³³.

przez nich działalności w ramach Unii Europejskiej³⁵. Można ubolewać, iż konkurencja w tej dziedzinie istnieje pomiędzy państwami członkowskimi bez żadnych ograniczeń. Jest to jednakże kwestia o charakterze politycznym.

54. Wreszcie, można również wywnioskować z orzecznictwa, iż państwo członkowskie nie może ustanawiać przeszkód w wykonywaniu swobód przepływu w innym państwie członkowskim pod pretekstem niskiego poziomu opodatkowania w tym państwie³⁴.

55. W świetle tych rozważań, wobec braku harmonizacji wspólnotowej, należy stwierdzić, iż systemy podatkowe różnych państw członkowskich mogą zatem być w stosunku do siebie konkurencyjne. Ta konkurencyjność, która w szczególności przekłada się na duże rozbieżności w zakresie stawek opodatkowania zysków spółek stosowanych w różnych państwach członkowskich, może mieć również znaczący wpływ na dokonanie przez te spółki wyboru miejsca prowadzenia

56. Należy wspomnieć w tym zakresie, iż Rada do spraw gospodarczych i finansowych (Rada Ecofin) przyjęła kodeks postępowania w dziedzinie opodatkowania przedsiębiorstw³⁶, który dotyczy „środków wywierających lub mogących wywrzeć znaczący wpływ na miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w ramach Wspólnoty” i w świetle którego państwa członkowskie zobowiązały się do zamrożenia i do zniesienia takich środków. Wydaje się przydatne podkreślenie w tym miejscu, iż irlandzki system podatkowy, który ma zastosowanie do spółek założonych w ramach International Financial Services Centre został wymieniony w raporcie grupy „Kodeksu postępowania”, zobowiązanej do oceny środków krajowych, które wchodzą w zakres stosowania wspomnianego kodeksu, jako system szkodliwy. Ten system podatkowy stał się zatem przedmiotem stopniowej likwidacji³⁷.

32 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 26 września 2000 r. w sprawie C-478/98 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. I-7587, pkt 45. Zobacz również ww. wyrok w sprawie X i Y, pkt 62.

33 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie ICI, pkt 26; wyroki z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98 Metallgesellschaft i in., Rec. str. I-1727, pkt 57 oraz z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-324/00 Lankhorst-Hohorst, Rec. str. I-11779, pkt 37.

34 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Eurowings Luftverkehr, pkt 44. Zobacz również podobnie, wyroki: z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-422/01 Skandia i Ramstedt, Rec. str. I-6817, pkt 52, oraz z dnia 11 grudnia 2003 r. w sprawie C-364/01 Barbier, Rec. str. I-15013, pkt 71.

35 — Zobacz w tym przedmiocie prace Komisji Wspólnot Europejskich na temat opodatkowania przedsiębiorstw w ramach Unii, a w szczególności komunikat Komisji skierowany do Rady, Parlamentu Europejskiego oraz Komitetu Ekonomiczno-Społecznego — W stronę rynku wewnętrznego bez przeszkód podatkowych [COM(2001) 582 wersja ostateczna], oraz raport służb Komisji dotyczący opodatkowania przedsiębiorstw w ramach rynku wewnętrznego [SEC(2001) 1681 wersja ostateczna].

36 — Rezolucja Rady oraz przedstawicieli rządów państw członkowskich zgromadzonych w Radzie z dnia 1 grudnia 1997 r. w sprawie kodeksu postępowania w dziedzinie opodatkowania przedsiębiorstw (Dz.U. 1998, C 2, str. 2).

37 — Raport ten jest dostępny na stronie internetowej: http://ue.eu.int/ueDocs/cms_Data/docs/pressdata/fr/misc/0490149.html.

57. Jednakże okoliczności te nie mają wpływu na zakres praw przyznanych podmiotom gospodarczym na podstawie art. 43 WE i 48 WE. A zatem jak wynika z jego preambuły, kodeks postępowania stanowi deklarację o charakterze politycznym i nie narusza ani praw i obowiązków państw członkowskich ani odpowiednio kompetencji państw członkowskich i Wspólnoty, wynikających z traktatu. Przyjęcie kodeksu postępowania i wymienienie irlandzkiego systemu podatkowego, który jest przedmiotem niniejszej sprawy, wśród krajowych uregulowań podatkowych szkodliwych dla wspólnego rynku nie może zatem ograniczać ani a fortiori osłabiać w sposób retroaktywny prawa przyznanego na mocy traktatu każdej spółce, spełniającej warunki określone w art. 48 WE, do utworzenia drugiego zakładu w państwie członkowskim jej wyboru, w tym również w państwie, w którym ma zastosowanie system podatkowy oceniony jako szkodliwy dla wspólnego rynku.

58. Okoliczność, iż ten system podatkowy może być również uznany za pomoc państwa niezgodną ze wspólnym rynkiem³⁸, nie wpływa na tę ocenę. Jak wskazała Komisja w swoich uwagach, traktat zawiera w art. 87 WE i 88 WE postanowienia szczególne, które mają na celu zapewnienie kontroli zgodności takiego środka ze wspólnym rynkiem i uchylenie jego szkodliwych

skutków. Okoliczność, że taki system podatkowy nie jest zgodny z zasadami traktatu, nie pozwala państwu członkowskiemu na podjęcie jednostronnych środków, które mają na celu zwalczanie jego skutków, naruszając jednocześnie swobody przepływu.

59. Można jeszcze zarzucić tej ocenie, iż nie rozwiązuje ona kwestii dotyczącej rozbieżności pomiędzy stawkami podatkowymi, które są ustalone w przepisach państw członkowskich mających charakter generalny. Po pierwsze bowiem, ocena środków podatkowych uznanych za szkodliwe, której dokonała grupa do spraw „Kodeksu postępowania” i których zniesienie zostało zaplanowane, była ograniczona do systemów o charakterze szczególnym. Po drugie, w świetle art. 94 WE w sprawie zbliżania ustawodawstw krajowych w zakresie stosowanych stawek podatkowych decyduje Rada na zasadzie jednomyślności. Tymczasem dotychczas nie został w tym zakresie przyjęty żaden akt prawny i nie jest to przewidywane w najbliższej przyszłości, jak wskazały państwa członkowskie na rozprawie.

60. Jednakże występowanie szkodliwych skutków całkowitego braku harmonizacji stawek podatkowych odnoszących się do zysków spółek wymaga, jak zostało to już wskazane, rozwiązania o charakterze politycznym i nie wydaje mi się, aby uzasadniało ono kwestionowanie zakresu praw przyznanych w art. 43 WE i 48 WE, tak jak został on zdefiniowany w orzecznictwie. Jestem zatem zdania, iż okoliczność, że spółka będąca rezydentem dla celów podatkowych w pań-

38 — Z raportu grupy do spraw Kodeksu postępowania wynika, że Komisja wyraziła w 1987 r. zgodę na utworzenie International Financial Services Centre, a następnie stwierdziła, iż preferencyjne stawki podatkowe ustanowione w ramach tego centrum stanowiły pomoc dla przedsiębiorców naruszającą zasady traktatu i, wreszcie, zawarła z władzami irlandzkimi porozumienie mające na celu stopniowe zniesienie tego systemu.

stwie członkowskim zakłada spółkę zależną w International Financial Services Centre w jawnym celu odniesienia pożytku z korzystniejszego systemu podatkowego, który jest tam stosowany, nie stanowi, sama w sobie, nadużycia swobody przedsiębiorczości.

61. Zbadam teraz, czy przepisy Zjednoczonego Królestwa dotyczące KSZ stanowią ograniczenie swobody przedsiębiorczości.

B — W przedmiocie istnienia ograniczenia swobody przedsiębiorczości

62. Na wstępie należy przypomnieć, iż art. 43 WE nie zakazuje jedynie wprowadzania ograniczeń w zakładaniu spółek zależnych w państwie członkowskim przez państwo przyjmujące, ale także wprowadzania ograniczeń przez państwo pochodzenia. A zatem, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, chociaż przepisy traktatu odnoszące się do swobody przedsiębiorczości, zgodnie z ich brzmieniem, mają na celu zapewnienie korzystania z traktowania krajowego w państwie przyjmującym, sprzeciwiają się one również temu, aby państwo pochodzenia utrudniało prowadzenie działalności gospodarczej w innym państwie członkowskim jednemu ze swoich obywateli lub spółce utworzonej zgodnie z jego ustawodawstwem³⁹. Ten zakaz wprowadzania prze-

szkód „w wyjściu” ma również zastosowanie do przepisów podatkowych⁴⁰.

63. Z orzecznictwa wynika również, iż ograniczenia zakazane przez art. 43 WE mogą przybierać różne formy. Może zatem być to jawna dyskryminacja ze względu na przynależność państwową lub, w odniesieniu do spółek, ze względu na miejsce położenia ich siedziby. Mogą one również przybierać formę „dyskryminacji pośredniej”, to znaczy środków, które nie będąc oparte na miejscu położenia siedziby, opierają się na kryteriach stosowanych bez rozróżnienia, które prowadzą do istotnego pogorszenia sytuacji obywateli innych państw członkowskich, takich jak kryterium siedziby dla celów podatkowych⁴¹. Wreszcie, w ostatnio wydanych wyrokach Trybunał nie bada, czy sporny środek należy uznać za formę dyskryminacji bezpośredniej czy też pośredniej. Trybunał ogranicza się do stwierdzenia istnienia różnicy w traktowaniu zainteresowanych pod względem podatkowym, która powoduje pogorszenie sytuacji na niekorzyść przedsiębiorcy, który wykonywał prawa przyznane mu przez art. 43 WE i która mogłaby zniechęcić go do wykonywania takich praw⁴².

40 — Zakaz ustanawiania przeszkód w wyjściu za pomocą przepisów podatkowych po raz pierwszy został zastosowany w wyżej wymienionym wyroku w sprawie ICI w odniesieniu do przepisów Zjednoczonego Królestwa, które zastrzegały korzyść w postaci zwolnienia od podatków tylko dla spółek będących rezydentami, które kontrolowały wyłącznie lub w przeważającej części spółki zależne mające siedzibę na terytorium krajowym. Zakaz ten, od czasu wydania wspomnianego wyroku, był przedmiotem licznych wyjaśnień ze strony Trybunału (zobacz w szczególności wyrok z dnia 18 listopada 1999 r. w sprawie C-200/98 X i Y, Rec. str. I-8261, i ww. wyrok w sprawie De Lasteyrie du Saillant, oraz ostatnio wyrok z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-471/04 Keller Holding, Zb.Orz. str. I-2107).

41 — Wyrok z dnia 13 lipca 1993 r. w sprawie C-330/91 Commerzbank, Rec. str. I-4017, pkt 14 i 15.

42 — Zobacz na przykład wyrok z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C-141/99 AMID, Rec. str. I-11619, pkt 22 i 23, oraz ww. wyrok z dnia 21 listopada 2002 r. w sprawie X i Y, pkt 36–39, ww. wyrok w sprawie Lankhorst-Hohorst, pkt 27–32, z dnia 18 września 2003 r. w sprawie C-168/01 Bosal, Rec. str. I-9409, pkt 27, jak również ww. wyroki w sprawie Marks & Spencer, pkt 32–34, oraz Keller Holding, pkt 31–35.

39 — Wyżej wymienione wyroki w sprawie Daily Mail i General Trust, pkt 16, oraz Marks & Spencer, pkt 31.

64. Ostatnia kwestia, którą należy tu zasygnalizować, podnoszona w orzecznictwie odnoszącym się do analizy krajowych systemów podatkowych w świetle swobód przepływu, dotyczy dopuszczalnych przyczyn uzasadniających takie ograniczenie. Co do zasady dyskryminacja jawna oparta na przynależności państwowej może być uzasadniona jedynie względami porządku publicznego, bezpieczeństwa publicznego lub zdrowia publicznego, o których mowa w art. 46 ust. 1 WE. Jedynie środki stosowane bez rozróżnienia mogą być uzasadnione również ze względu na nadrzędny interes ogólny, a mianowicie ze względu, który nie jest wskazany w tym przepisie, ale który został w orzecznictwie uznany za służący słusznym interesom. Ponadto, dla celów art. 43 WE i 48 WE, miejsce położenia siedziby spółek służy ustaleniu ich powiązania z porządkiem prawnym państwa członkowskiego, podobnie jak obywatelstwo w przypadku osób fizycznych⁴³. Jednakże w dziedzinie podatków stwierdzenie istnienia różnicy w traktowaniu ze względu na miejsce położenia siedziby spółek nie wyklucza uzasadnienia tej nierówności nadrzędnym względem interesu ogólnego⁴⁴.

65. To w świetle tych rozważań zbadam, czy sporne przepisy stanowią ograniczenie swobody przedsiębiorczości. Sąd odsyłający

powziął w tym zakresie wątpliwości, czy przepisy te powinny być analizowane jako ograniczenie w wykonywaniu swobody przedsiębiorczości czy też jako dyskryminacja.

66. W pierwszym przypadku sąd odsyłający zadaje sobie pytanie, czy sytuacja, że Cadbury nie płaci podatku wyższego aniżeli podatek, który zapłaciłyby CSTS i CSTI, gdyby miały siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, oraz okoliczność, że straty poniesione przez te zagraniczne spółki zależne nie mogą być przedmiotem zaliczenia na poczet podatku od zysków podlegających opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie, podczas gdy takie zaliczenie byłoby możliwe, gdyby te spółki zależne miały siedzibę w tym państwie członkowskim, mają wpływ na istnienie ograniczenia.

67. W drugim przypadku sąd odsyłający zastanawia się, jakie porównanie należy zastosować, aby ustalić istnienie dyskryminacji. A zatem sąd odsyłający zadaje sobie pytanie, czy sytuacja, w jakiej znalazła się Cadbury, powinna zostać porównana z sytuacją spółki będącej rezydentem, która utworzyłaby spółkę zależną w Zjednoczonym Królestwie, czy też z sytuacją spółki będącej rezydentem, która utworzyłaby drugi zakład w innym państwie członkowskim, w którym poziom opodatkowania nie jest wystarczająco korzystny, aby mogły być stosowane przepisy o KSZ.

68. Zjednoczone Królestwo podnosi, iż sporne przepisy nie stanowią ograniczenia swobody przedsiębiorczości o charakterze

43 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie ICI, pkt 20 i cytowane tam orzecznictwo.

44 — Zobacz w szczególności ww. wyrok w sprawie ICI dotyczący przepisów Zjednoczonego Królestwa przyznających zwolnienia podatkowego wyłącznie spółkom działającym w ramach konsorcjum, będącym rezydentami, które kontrolują wyłącznie lub w głównej części spółki zależne mające siedzibę na terytorium krajowym, pkt 23 i 24, oraz w sprawie Lankhorst-Hohorst dotyczący niemieckiego systemu opodatkowania dywidend wypłacanych przez spółki zależne spółce dominującej, który przewidywał różne traktowanie w zależności od siedziby tej ostatniej spółki, a mianowicie od tego, czy była ona położona czy też nie na terytorium krajowym.

dyskryminacyjnym. Zjednoczone Królestwo wskazuje przede wszystkim, iż sytuacja Cadbury powinna być porównana wyłącznie z sytuacją spółki będącej rezydentem, której spółka zależna zostałaby założona na terytorium krajowym. Podnosi następnie, popieranym w tym zakresie przez rządy duński, niemiecki, francuski, portugalski, fiński i szwedzki, że wskazane przepisy nie są dyskryminujące, ponieważ podatek nałożony na Cadbury nie jest wyższy od podatku, który spółka ta i jej spółki zależne musiałyby ponieść ogółem, gdyby te ostatnie miały siedzibę w Zjednoczonym Królestwie. Taki sam byłby zatem skutek finansowy w majątku Cadbury w obu przypadkach.

69. Zdaniem państw członkowskich przepisy dotyczące KSZ realizują więc cel neutralności podatkowej, powodując, iż łączny ciężar podatkowy, który spoczywa na jednostce gospodarczej, którą stanowią brytyjska spółka dominująca oraz jej spółki zależne, jest taki sam niezależnie od tego, czy spółki zależne mają siedzibę w Zjednoczonym Królestwie czy też w innym państwie członkowskim.

70. Wreszcie, rządy niemiecki i francuski wskazują, iż różnica w traktowaniu przewidziana w spornych przepisach w zależności od miejsca położenia spółek zależnych jest obiektywnie uzasadniona różnicą pomiędzy stawkami podatkowymi stosowanymi do tych spółek zależnych w poszczególnych państwach, w których mają one siedzibę.

71. Nie podzielam tego poglądu z następujących przyczyn.

72. Jak zostało wskazane, sporne przepisy ustanawiają system szczególnie mający zastosowanie jedynie do spółek będących rezydentami, które utworzyły spółkę zależną w państwie członkowskim, które przewiduje zdecydowanie niższy poziom opodatkowania dochodów spółek aniżeli obowiązujący w Zjednoczonym Królestwie. Należy przypomnieć, że przepisy dotyczące KSZ nie mają zastosowania, jeżeli spółka zależna ma siedzibę w Zjednoczonym Królestwie lub jeżeli ma ona siedzibę w innym państwie członkowskim, którego system podatkowy nie prowadzi do opodatkowania dochodów tej spółki w kwocie niższej aniżeli trzy czwarte kwoty podatku, który byłby należny z tytułu tych samych dochodów w Zjednoczonym Królestwie.

73. Sporne przepisy przewidują, iż dochody kontrolowanej spółki zależnej mogą być uwzględnione w podstawie opodatkowania spółki dominującej w momencie ich uzyskania.

74. Przepisy te traktują w sposób mniej korzystny spółkę dominującą, do której mają one zastosowanie, w porównaniu, po pierwsze, ze spółką będącą rezydentem, która założyła swoją spółkę zależną w Zjednoczonym Królestwie, a po drugie, ze spółką będącą rezydentem, która utworzyła taką spółkę zależną w państwie członkowskim, którego system podatkowy nie jest wystarczająco korzystny, aby mieścić się w zakresie stosowania spornych przepisów. W pierwszym przypadku spółka będąca rezydentem nie jest bowiem nigdy opodatkowana z tytułu dochodów swojej krajowej spółki zależnej. W drugim przypadku spółka będąca rezydentem nie jest opodatkowana z tytułu dochodów swojej zagranicznej spółki zależnej w momencie, kiedy zostają one uzyskane. Może ona zostać opodatkowana z tego tytułu dopiero od momentu, kiedy te zyski zostały jej wypłacone w formie dywidendy.

75. Mamy więc do czynienia ze zróżnicowanym traktowaniem pod względem podatkowym, które stawia w niekorzystnym położeniu spółki, które tak jak Cadbury założyły spółkę zależną w Irlandii, w International Financial Services Centre, a takie traktowanie może zniechęcać spółkę będącą rezydentem do wykonywania tam przysługującego jej prawa przedsiębiorczości.

76. Okoliczność, że podatek należny od Cadbury nie przekraczał łącznej wysokości opodatkowania, które byłoby należne od jednostki gospodarczej obejmującej spółkę dominującą i jej spółki zależne, jeśli te ostatnie byłyby rezydentami w Zjednoczonym Królestwie, nie podważa tego stanowiska. Okoliczność ta bowiem nie usuwa nierówności w traktowaniu występującej na poziomie spółek dominujących.

77. Jednakże nawet jeśli by założyć, iż sporne przepisy są neutralne pod względem podatkowym w porównaniu z sytuacją czysto wewnętrzną, to założenie takie nie wpływa na fakt istnienia nierówności w traktowaniu i mniej korzystnego położenia Cadbury w porównaniu z sytuacją spółki będącej rezydentem, która założyła spółkę zależną w innym państwie członkowskim, którego system podatkowy jest mniej korzystny aniżeli system obowiązujący w ramach International Financial Services Centre.

78. Inaczej niż Zjednoczone Królestwo, nie widzę powodu, dla którego sytuacja Cadbury nie mogłaby być porównana do sytuacji takiej spółki. Uważam, że ocena zgodności spornych przepisów z prawem wspólnotowym powinna pozwolić na analizę wszelkich konsekwencji tych przepisów. Pojęcie dys-

kryminacji zostało definiowane, jak wiemy, jako stosowanie różnych zasad do sytuacji porównywalnych lub jako stosowanie tej samej zasady do różnych sytuacji⁴⁵. Jedyną kwestią, która pojawia się w związku z ustalaniem, czy różne traktowanie dwóch sytuacji stanowi dyskryminację, jest zatem zbadanie, czy te dwie sytuacje są porównywalne. Jestem zdania, iż sytuacja Cadbury jest porównywalna z sytuacją spółki będącej rezydentem, która założyła spółkę zależną w innym państwie członkowskim, którego system podatkowy jest mniej korzystny aniżeli system obowiązujący w ramach International Financial Services Centre, ponieważ w tych dwóch przypadkach spółka będąca rezydentem w Zjednoczonym Królestwie założyła spółkę zależną w innym państwie członkowskim.

79. Przeciwnie do mojego stanowiska podniesiono, iż rozbieżność pomiędzy obowiązującymi stawkami opodatkowania zysków spółek w ramach Unii stanowi obiektywną różnicę w położeniu uzasadniającą różne traktowanie przewidziane w spornych przepisach.

80. Jeżeli ta teza miałaby być utrzymana, oznaczałoby to przyznanie, iż państwo członkowskie jest uprawnione, nie naruszając zasad traktatowych, do wskazania państw członkowskich, w których spółki krajowe mogą zakładać spółki zależne, korzystając z systemu podatkowego stosowanego

45 — Wyrok z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie C-311/97 Royal Bank of Scotland, Rec. str. I-2651, pkt 26 oraz cytowane tam orzecznictwo.

w państwie członkowskim. Tymczasem, jak podnosiły skarżące oraz Irlandia, takie rozwiązanie prowadziłoby w oczywisty sposób do rezultatu sprzecznego z samym pojęciem wspólnego rynku.

81. Ustalenie stawki opodatkowania dochodów spółek należy, jak wskazałem, do suwerennej kompetencji każdego państwa członkowskiego, a art. 43 WE i 48 WE nadają każdej spółce, zgodnie z tym ostatnim artykułem, prawo zakładania spółki zależnej w swobodnie wybranym przez siebie miejscu wewnątrz Unii Europejskiej. Państwo członkowskie nie może zatem traktować w różny sposób spółek będących rezydentami, które zakładają spółki zależne w innych państwach członkowskich, w zależności od stawki opodatkowania mającej zastosowanie w państwie przyjmującym.

82. Takie rozwiązanie byłoby również sprzeczne ze stanowiskiem przyjętym przez Trybunał w przywołanych wyrokach w sprawach Eurowings Luftverkehr oraz Barbier, w których Trybunał orzekł, iż niezbyt wysoki poziom opodatkowania obowiązujący w państwie członkowskim nie może uzasadniać niekorzystnego traktowania pod względem podatkowym przez inne państwo członkowskie⁴⁶ oraz że obywatel Wspólnoty nie może być pozbawiony możliwości powołania się na postanowienia traktatu na tej podstawie, iż odnosi on korzyści podatkowych zagwarantowanych zgodnie z prawem w obowiązujących przepisach innego państwa członkowskiego aniżeli państwo, którego jest on rezydentem⁴⁷.

46 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Eurowings Luftverkehr, pkt 44.

47 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Barbier, pkt 71.

83. Różnica w traktowaniu przewidziana przez przepisy Zjednoczonego Królestwa dotyczące KSZ w zależności od stawki opodatkowania w państwie członkowskim wystarcza, moim zdaniem, aby system ten mógł być uznany za stanowiący ograniczenie swobody przedsiębiorczości oraz aby kwestia jego zgodności z zasadami traktatowymi została poddana kontroli Trybunału.

84. Zbadam teraz, czy to ograniczenie może być uzasadnione.

C — W przedmiocie uzasadnienia opartego na zwalczaniu unikania opodatkowania

85. Jak wynika z akt sprawy, przepisy Zjednoczonego Królestwa dotyczące KSZ zostały przyjęte w celu zwalczania szczególnego rodzaju unikania opodatkowania, polegającego na sztucznym wyprowadzaniu zysków uzyskanych w Zjednoczonym Królestwie. Chodzi tu, zdaniem tego państwa członkowskiego, o zwalczanie wyprowadzania zysków dokonywanego przez spółkę będącą rezydentem poprzez założenie spółki zależnej w państwie o niskim poziomie opodatkowania oraz poprzez przeprowadzanie transakcji wewnątrz grupy, których głównym celem jest transfer tych zysków do tej spółki zależnej. Sąd odsyłający zwraca się z pytaniem, czy sporne przepisy krajowe mogą być uzasadnione tym celem.

86. Zwalczanie unikania opodatkowania należy do nadrzędnych względów interesu ogólnego, które mogą uzasadniać ograniczenie wykonywania swobód przepływu. Trybunał stwierdził to wielokrotnie, badając, czy ograniczenie swobody przedsiębiorczości wprowadzone przez dane przepisy krajowe może być uzasadnione taką przyczyną⁴⁸. Wskazałem również, iż w przywołanym wyroku w sprawie ICI Trybunał przeprowadził takie badanie w odniesieniu do przepisów Zjednoczonego Królestwa, które stosowało kryterium siedziby spółek kontrolowanych w celu ustanowienia zróżnicowanego traktowania pod względem podatkowym spółek należących do konsorcjum, mających siedzibę w tym państwie członkowskim.

87. Jednakże możliwość, aby takie uzasadnienie rzeczywiście było dopuszczone, została ściśle ograniczona. A zatem zgodnie z formułą zazwyczaj przyjmowaną w orzecznictwie ograniczenie swobody przepływu gwarantowanej przez traktat może być uzasadnione zwalczaniem unikania opodatkowania jedynie wówczas, gdy sporne przepisy realizują cel szczególnie, polegający na wykluczeniu z korzyści podatkowych czysto sztucznych struktur, służących obejściu prawa krajowego⁴⁹.

88. Odwołanie do tej formuły, której brzmienie przejmuje treść pojęcia „nadużycia prawa”⁵⁰, może być rozumiane jako wola uniknięcia, aby zwalczanie unikania opodat-

kowania nie służyło jako pretekst do przyjęcia podejścia protekcyjnego. Stosowania prawa wspólnotowego można odmówić jedynie wówczas, gdy dana spółka dokonuje nadużycia tego prawa, ponieważ utworzyła sztuczną strukturę w celu uniknięcia podatku.

89. Trybunał nie zezwolił zatem, aby krajowe przepisy ustanawiające ograniczenie mogły być uzasadnione zwalczaniem unikania opodatkowania, jeśli przepisy te dotyczą sytuacji określonej w sposób zbyt ogólny. I tak, zdaniem Trybunału, ażeby takie uzasadnienie mogło być zastosowane, sporne przepisy krajowe nie powinny dotyczyć „ogólnie każdej sytuacji, w której większość spółek zależnych należących do grupy jest założona, niezależnie od przyczyny, poza Zjednoczonym Królestwem”⁵¹ ani „ogólnie każdej sytuacji, w której, niezależnie od przyczyny, przeniesienie ze stratą następuje na korzyść spółki utworzonej zgodnie z przepisami innego państwa członkowskiego, w którym podmiot dokonujący przeniesienia posiada udziały lub na korzyść spółki zależnej założonej w Królestwie Szwecji przez taką spółkę”⁵².

90. Przepisy te nie mogą również dotyczyć „ogólnie każdej sytuacji, w której spółka dominująca posiada siedzibę, niezależnie od przyczyny, poza Republiką Federalną Niemiec”⁵³ ani „ogólnie każdej sytuacji, w której

48 — Przywołane wyroki w sprawie ICI, pkt 26, z dnia 21 listopada 2002 r. w sprawie X i Y, pkt 60 i 61, Lankhorst-Hohorst, pkt 37, oraz De Lasteyrie du Saillant, pkt 50.

49 — Idem.

50 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C-110/99 Emsland-Stärke, Rec. str. I-11569, pkt 56.

51 — Przywołany wyrok w sprawie ICI, pkt 26.

52 — Przywołany wyrok z dnia 21 listopada 2002 r. w sprawie X i Y, pkt 61.

53 — Przywołany wyrok w sprawie Lankhorst-Hohorst, pkt 37.

podatnik posiadający znaczną liczbę udziałów w spółce podlegającej podatkowi od osób prawnych przenosi, niezależnie od przyczyny, swoje miejsce zamieszkania, poza Francję”⁵⁴.

91. Natomiast sądy krajowe mogą w poszczególnych przypadkach, opierając się na elementach obiektywnych, brać pod uwagę postępowanie danych osób polegające na nadużyciu prawa lub oszustwie, aby odmówić im korzyści wynikających z przywołanych przepisów prawa wspólnotowego⁵⁵.

92. Wynika z tego, iż przepisy krajowe, aby mogły być uzasadnione zwalczaniem unikania opodatkowania, nie mogą dotyczyć jedynie sytuacji określonej w sposób ogólny, ale powinny pozwolić sądowi krajowemu na odmówienie w poszczególnych przypadkach możliwości skorzystania z prawa wspólnotowego określonym podatnikom lub spółkom, którzy utworzyli sztuczną strukturę w celu uniknięcia opodatkowania.

93. W przywołanym wyroku w sprawie Marks & Spencer Trybunał po raz pierwszy według mojej wiedzy dokonał szerszego zastosowania uzasadnienia opartego na zwalczaniu unikania opodatkowania. Zastosowanie to nastąpiło w szczególnym kontekście, w związku z przepisami Zjednoczonego Królestwa dotyczącymi „grupowej ulgi podatkowej”. Zgodnie z tymi przepisami spółki

należące do tej samej grupy, będące rezydentami w Zjednoczonym Królestwie, mogą dokonywać między sobą potrącenia ich zysków i ich strat. Jednakże możliwość ta nie przysługuje spółce dominującej będącej rezydentem w zakresie strat poniesionych przez jej spółki zależne, które zostały założone w innym państwie członkowskim. Ta różnica w traktowaniu pomiędzy spółkami zależnymi ze względu na położenie ich siedziby została uznana, jak można to było przewidzieć, za ustanawiającą ograniczenie swobody przedsiębiorczości.

94. Trzy przyczyny zostały przywołane w celu uzasadnienia kwestionowanej różnicy w traktowaniu. Po pierwsze, podniesiono, iż zyski i straty należy traktować w sposób symetryczny w ramach tego samego systemu podatkowego w celu ochrony wyważonego rozdziału kompetencji w zakresie władztwa podatkowego między państwami członkowskimi. Po drugie, chodziło o uniknięcie sytuacji, w której straty byłyby dwukrotnie brane pod uwagę. Trzecia przywołana przyczyna dotyczyła zapobiegania ryzyku unikania opodatkowania.

95. Przeprowadzone przez Trybunał badanie przedstawionych uzasadnień dostarcza wskazówek, które wydają mi się istotne dla niniejszej sprawy. Przydatne wydaje się przypomnienie ich treści.

54 — Przywołany wyrok w sprawie De Lasteyrie du Saillant, pkt 50.

55 — Wyżej wymieniony wyroki w sprawie Centros, pkt 25, oraz z dnia 21 listopada 2002 r. w sprawie X i Y, pkt 42.

96. W odniesieniu do pierwszego uzasadnienia Trybunał powołał się na swoje utrwalone orzecznictwo, w świetle którego obniżenie wpływów podatkowych nie może być uznane za nadrzędny wzgląd interesu ogólnego, na który można by się powołać dla uzasadnienia przepisu co do zasady sprzecznego z fundamentalną swobodą⁵⁶.

97. Trybunał dokonał jednak następującego uściślenia. Dodał, iż mimo wszystko zachowanie rozdziału kompetencji podatkowej między państwa członkowskie może uczynić koniecznym zastosowanie do działalności gospodarczej spółek mających siedzibę w jednym z tych państw wyłącznie jego przepisów podatkowych, zarówno w zakresie zysków, jak i strat. Zdaniem Trybunału bowiem „przyznanie spółkom prawa wyboru w zakresie uwzględniania ich strat w państwie członkowskim położenia ich przedsiębiorstwa lub w innym państwie członkowskim naruszyłoby w znacznym stopniu wyważony rozdział kompetencji między państwami członkowskimi, jako że podstawa opodatkowania zostałaby powiększona w pierwszym państwie, lecz zmniejszona w drugim o kwotę przeniesionych strat”⁵⁷.

98. W odniesieniu do ryzyka podwójnego uwzględnienia strat Trybunał wskazał, iż państwa członkowskie powinny móc się temu przeciwstawić⁵⁸.

99. Wreszcie, jeśli chodzi o ryzyko unikania opodatkowania, Trybunał przyznaje, że możliwość przekazywania strat spółki zależnej niebędącej rezydentem spółce będącej rezydentem niesie za sobą ryzyko, że przekazanie strat nastąpi w ramach grupy spółek do spółek mających siedzibę w państwach członkowskich stosujących najwyższe stawki opodatkowania, w których wskutek tego podatkowa wartość strat będzie największa. Trybunał wskazuje, że wykluczenie grupowej ulgi podatkowej w zakresie strat poniesionych przez spółki zależne niebędące rezydentami przeciwdziała takim praktykom, które mogą zostać zainspirowane przez znaczne różnice między stawkami opodatkowania stosowanymi w różnych państwach członkowskich⁵⁹.

100. Trybunał stwierdził, w świetle tych trzech motywów rozpatrywanych łącznie, że ograniczenie, o którym mowa, służyło realizacji słusznych celów i było właściwe dla ich osiągnięcia. Trybunał przystąpił następnie do zbadania jego proporcjonalności i określił w jakich przypadkach może ono być uzasadnione.

101. Z tego uzasadnienia można wyciągnąć dwa wnioski, które mają znaczenie w niniejszej sprawie.

56 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 44.

57 — Tamże, pkt 45 i 46.

58 — Tamże, pkt 47 i 48.

59 — Tamże, pkt 49 i 50.

102. Pierwszy z nich wiąże się z okolicznością, iż swobody przepływu ustanowione w traktacie nie mają na celu umożliwienia spółkom przenoszenia ich strat lub zysków z jednego państwa członkowskiego do drugiego według ich własnego uznania. Innymi słowy, Trybunał potwierdza, że zasady te nie mają na celu podważenia podziału przez państwa członkowskie ich kompetencji w zakresie władztwa podatkowego ani prawa każdego z państw do opodatkowania działalności gospodarczej, która była prowadzona na jego terytorium. Państwa członkowskie mogą zatem sprzeciwić się takim transferom, które zmierzają do odniesienia pożytku z różnic w stawkach opodatkowania, które mają zastosowanie do opodatkowania już osiągniętych zysków.

103. Drugi wniosek, jaki można wysnuć ze wspomnianego wyroku w sprawie Marks & Spencer, wynika z okoliczności, że pierwszy wniosek nie powinien podważać zakresu art. 43 WE i 48 WE, który został opisany w pierwszej części mojej analizy. W punkcie 44 wspomnianego wyroku Trybunał potwierdza bowiem swoje utrwalone orzecznictwo, zgodnie z którym obniżenie wpływów z podatków nie stanowi nadrzędnego względu interesu ogólnego, który może uzasadniać ograniczenie wykonywania swobód gwarantowanych przez traktat. Państwo członkowskie, w którym spółka dominująca ma siedzibę, nie może zatem ustanawiać przeszkód w założeniu przez nią spółki zależnej w innym państwie członkowskim pod pretekstem, na przykład, że działalność, która jest tam wykonywana, może być również wykonywana na jego własnym terytorium i podlegać jego władztwu podatkowemu.

104. Kwestia, którą należy ustalić, a więc czy i w jakim stopniu transakcje pomiędzy KSZ a spółką dominującą wywołujące skutek w postaci obniżenia dochodu podlegającego opodatkowaniu tej ostatniej spółki stanowią unikanie opodatkowania, wymaga analizy dotyczącej właściwej równowagi pomiędzy tymi dwoma zasadami.

105. Punktem wyjścia dla takiej analizy powinno być, moim zdaniem, kryterium brane pod uwagę przy ocenie istnienia praktyki polegającej na nadużyciu prawa, a mianowicie dotyczące ustalenia, czy jest spełniony cel realizowany przez przywołany przepis prawa wspólnotowego⁶⁰. Chodzi zatem o ustalenie, czy założenie KSZ w państwie o niskim poziomie opodatkowania oraz transakcje zawierane przez tę spółkę ze spółką dominującą, których skutkiem jest zmniejszenie należnego opodatkowania tej ostatniej spółki w państwie pochodzenia stanowią operacje, które mieszczą się w ramach celu swobody przedsiębiorczości.

106. Jak już wskazano, pojęcie przedsiębiorczości w rozumieniu art. 43 WE i nast. traktatu obejmuje rzeczywiste wykonywanie działalności gospodarczej w państwie przyjmującym. Jeżeli spółka zależna faktycznie wykonuje taką działalność w tym państwie i w ramach tej działalności świadczy swojej

60 — Wyroki z dnia 2 maja 1996 r. w sprawie C-206/94 Paletta, Rec. str. I-2357, pkt 25, z dnia 23 marca 2000 r. w sprawie C-373/97 Diamantis, Rec. str. I-1705, pkt 34, oraz ww. wyrok w sprawie Emsland-Stärke, pkt 52.

spółce dominującej rzeczywiste i faktyczne usługi, nie sędzę, aby taka sytuacja mogła być uznana, sama w sobie, za stanowiącą oszustwo lub unikanie opodatkowania i to nawet jeśli zapłata za te usługi przekłada się na zmniejszenie opodatkowanych dochodów spółki dominującej w państwie pochodzenia.

107. Przy uwzględnieniu celu swobody przedsiębiorczości, o ile spółka zależna wykonuje rzeczywistą działalność gospodarczą w państwie przyjmującym, nie ma różnicy pomiędzy świadczeniem usług osobom trzecim a świadczeniem tych samych usług spółkom należącym do tej samej grupy, co spółka zależna.

108. Ponadto świadczenie usług przez spółkę zależną spółce dominującej stanowi działalność gospodarczą, która polega na transakcjach pomiędzy odrębnymi osobami prawnymi. Okoliczność, iż te spółki są ze sobą powiązane, nie stanowi przeszkody w tym, ażeby cena tych transakcji była ustalona na zwykłych zasadach konkurencji⁶¹. Ryzyko unikania opodatkowania w ramach takich transakcji nie jest zatem porównywalne z ryzykiem, które powstałoby w przypadku przeniesienia strat zagranicz-

nych spółek zależnych na spółkę dominującą będącą rezydentem, tak jak miało to miejsce w przywołanej sprawie Marks & Spencer, ponieważ takie przeniesienie strat nastąpiłoby jedynie w formie zapisów księgowych. Transakcje pomiędzy KSZ a spółką dominującą wywołujące skutek w postaci obniżenia dochodów podlegających opodatkowaniu tej ostatniej spółki mogą zatem być uznane za unikanie opodatkowania tylko wówczas, gdy założenie tej spółki zależnej oraz te transakcje stanowią, zgodnie z przywołanym wcześniej orzecznictwem, czysto sztuczną strukturę, której celem jest obejście prawa krajowego.

109. Podobnie okoliczność, iż spółka umieszcza w innym państwie członkowskim o niskim poziomie opodatkowania wykonywanie niektórych usług przydatnych dla całej grupy i zmierza w ten sposób do obniżenia ogólnego ciężaru podatkowego, jaki ponosi wspomniana grupa, nie wydaje mi się również stanowić samo w sobie praktyki o charakterze nadużycia. W takim przypadku, jeśli spółka zależna zobowiązana do tych świadczeń wewnątrz grupy wykonuje rzeczywistą działalność gospodarczą w państwie przyjmującym, którego władztwu podatkowemu podlega, nie dochodzi a priori do naruszenia terytorialnego rozdziału kompetencji w zakresie władztwa podatkowego między państwami członkowskimi. Utracenie zysków podlegających opodatkowaniu, odczuwalne na szczeblu państwa pochodzenia, jest bowiem skutkiem działalności gospodarczej, która jest wykonywana w państwie przyjmującym i tam podlega opodatkowaniu.

61 — Ten rodzaj transakcji wewnątrz grupy spowodował przyjęcie przez OECD zasad mających zastosowanie w dziedzinie cen transferowych, które określają, w jaki sposób powinny być obliczane ceny takich transakcji przez administrację krajową w celu właściwego naliczenia podatku należnego w każdym państwie i uniknięcia podwójnego opodatkowania (zobacz w szczególności *Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables* — *Note d'application consolidée* — *Indications pour l'application du rapport 1998 aux régimes fiscaux préférentiels* [projekt OECD dotyczący szkodliwych praktyk podatkowych — Skonsolidowana nota dotycząca stosowania — Wytoczne dotyczące stosowania raportu 1998 do preferencyjnych systemów podatkowych], str. 30 i nast., dostępny na stronie internetowej: <http://www.oecd.org/dataoecd/60/31/30901141.pdf>).

110. Można więc z tego wywnioskować, że ustalenie tego, czy istnieje czysto sztuczna struktura mająca na celu obejście krajowego prawa podatkowego w ramach stosunków pomiędzy spółką dominującą a KSZ następuje w sposób konieczny w drodze zbadania, w poszczególnych przypadkach, rzeczywistego charakteru założenia spółki zależnej w państwie przyjmującym oraz istoty jej działalności w tym państwie w związku z usługami świadczonymi na rzecz spółki dominującej, zapłata za które spowodowała obniżenie podatku należnego przez tę ostatnią spółkę w państwie pochodzenia.

111. Zjednoczone Królestwo oraz Komisja przedstawiły w tym zakresie trzy kryteria, które wydają mi się istotne. Z jednej strony chodzi o poziom fizycznego istnienia spółki zależnej w państwie przyjmującym, a z drugiej strony o rzeczywisty charakter działalności wykonywanej przez spółkę zależną i wreszcie o ekonomiczną wartość tej działalności dla spółki dominującej i całej grupy.

112. Pierwsze z tych kryteriów dotyczy rzeczywistego charakteru założenia spółki zależnej w państwie przyjmującym. Prowadzi ono do zbadania, czy spółka zależna posiada lokal, personel oraz wyposażenie niezbędne do świadczenia usług na rzecz spółki dominującej, których wykonywanie spowodowało obniżenie podatku należnego w państwie pochodzenia. Jeżeli tak nie jest, poddanie tych usług władztwu podatkowemu wspom-

nianego państwa wydaje się czysto sztuczną strukturą mającą na celu uniknięcie podatku.

113. Drugie z tych kryteriów dotyczy faktycznego charakteru usług świadczonych przez spółkę zależną. W tym zakresie chodzi o zbadanie obowiązków personelu spółki zależnej w odniesieniu do świadczonych usług, jak również ustalenie, na jakim szczeblu są podejmowane decyzje dotyczące wykonywania tych usług. Jeżeli na przykład spółka zależna okaże się jedynie zwykłym instrumentem wykonawczym, ponieważ decyzje, których podjęcie jest konieczne do wykonania usług, za które spółka ta otrzymuje zapłatę, są podejmowane na innym szczeblu, uzasadniony jest wówczas pogląd, iż poddanie tych usług władztwu podatkowego państwa przyjmującego stanowi czysto sztuczną strukturę.

114. Trzecie kryterium dotyczące wartości dodanej, którą przynosi działalność spółki zależnej, jest bez wątpienia trudniejsze do zastosowania, jeżeli usługi świadczone przez tę spółkę odpowiadają w sposób faktyczny wykonywaniu rzeczywistej działalności w państwie przyjmującym. Kryterium to jest moim zdaniem jednak przydatne w stopniu, w jakim pozwoliłoby ono na wzięcie pod uwagę obiektywnej sytuacji, w której usługi świadczone przez spółkę zależną są pozbawione jakiegokolwiek znaczenia ekonomicznego dla działalności spółki dominującej. Jeśli tak jest, wydaje mi się możliwe stwierdzenie, iż ma miejsce czysto sztuczna struktura, ponieważ zapłata przez spółkę dominującą za usługi, o których mowa, wydaje się w pewnym sensie pozbawiona świadczenia wzajemnego. Zapłata za takie usługi może

więc zatem być uznana jako zwykły transfer zysków ze spółki dominującej do spółki zależnej.

115. Natomiast, tak jak Komisja i przeciwnie aniżeli Zjednoczone Królestwo, nie sądzę, aby przyczyny założenia spółki zależnej oraz wyboru państwa jej siedziby mogły stanowić istotne kryterium. Innymi słowy, istnienie czysto sztucznej struktury nie może być wywnioskowane z jawnego celu spółki dominującej polegającej na obniżeniu jej opodatkowania w państwie pochodzenia.

116. Jak wskazałem, subiektywne przyczyny, dla których przedsiębiorca wykonywał prawa związane ze swobodami przepływu, które zostały mu przyznane na mocy traktatu, nie mogą podważać ochrony, jaka wynika z tych praw, poczynwszy od chwili, kiedy zostaje zrealizowany cel, któremu te prawa służą. Jeśli tak jest, okoliczność, iż spółka dominująca postanowiła przenieść część usług niezbędnych do wykonywania jej działalności do innego państwa o niskim poziomie opodatkowania w celu obniżenia jej ciężaru podatkowego, nie stanowi elementu istotnego dla stwierdzenia, iż ma miejsce unikanie opodatkowania.

117. Istnienie czysto sztucznej struktury, mającej na celu unikanie krajowych przepisów podatkowych, może zatem być ustalone jedynie na podstawie elementów obiektywnych.

118. Do takiego samego wniosku dojdziemy ponownie odwołując się do orzecznictwa Trybunału dotyczącego pojęcia „nadużycia prawa”. Zgodnie z tym orzecznictwem to właśnie w świetle obiektywnych kryteriów powinno być badane istnienie praktyki stanowiącej nadużycie⁶². Tak jak ostatnio orzekł Trybunał we wspomnianej sprawie Halifax i in., stwierdzenie istnienia takiej praktyki wymaga ustalenia na podstawie „wszystkich elementów obiektywnych”, że głównym celem danych operacji jest osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem realizowanym przez te przepisy⁶³.

119. Właściwe organy krajowe, do których należy dokonanie tego ustalenia, nie powinny zatem badać, jaki był subiektywny zamiar stron, którego udowodnienie byłoby bardzo trudne i co byłoby źródłem braku pewności prawnej. Organy te powinny się opierać na takich elementach, jak tajne porozumienie pomiędzy eksporterem a importerem⁶⁴ lub

62 — Zobacz ww. wyrok w sprawie Emsland-Stärke, pkt 52 i 53, oraz analiza kryteriów określonych w tym wyroku dokonana przez rzecznika generalnego M. Poiaresu Madura w opinii w zakończonej wyrokiem z dnia 21 lutego 2006 r. sprawie C-255/02 Halifax i in. Zb.Orz. str. I-1609.

63 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 74 i 75.

64 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Emsland-Stärke, pkt 53. Emsland-Stärke eksportował towary do państwa trzeciego, które niemal natychmiast potem były na nowo wprowadzane na rynek Wspólnoty po zapłaceniu odpowiednich opłat importowych, których wartość była jednak niższa od kwoty dopłat eksportowych przyznawanych eksporterowi. Chodziło zatem o ustalenie, czy w takim przypadku eksporterowi przysługiwały dopłaty eksportowe.

czysto sztuczny charakter danych operacji, jak również powiązania o charakterze prawnym, gospodarczym lub osobowym pomiędzy podmiotami uczestniczącymi w planie obniżenia ciężaru podatkowego⁶⁵.

120. Jeśli przeniesiemy te ustalenia na grunt naszej sprawy, odnajdziemy kryteria obiektywne proponowane przez Zjednoczone Królestwo i Komisję. Mamy tu bowiem do czynienia z sytuacją, w której spółka będąca rezydentem utworzyła spółkę zależną pod swoją kontrolą w innym państwie członkowskim, w którym opodatkowanie jest korzystniejsze aniżeli w państwie pochodzenia, i która zawarła z tą spółką zależną transakcje, które mają na celu obniżenie podatku w tym państwie.

121. W tym przypadku dowód, iż wyłącznym celem założenia tej spółki zależnej oraz zawarcia transakcji, o których mowa, było uzyskanie obniżenia podatku, co byłoby sprzeczne z celem swobody przedsiębiorczości, zostaje przeprowadzony, jak już wskazałem, za pomocą zbadania rzeczywis-

tego charakteru założenia spółki zależnej w państwie przyjmującym oraz istoty tych transakcji bez przywiązywania wagi do przyczyn czy też do subiektywnych zamiarów wspólników.

122. W świetle tych rozważań zbadam, czy przepisy Zjednoczonego Królestwa dotyczące KSZ są właściwe dla zwalczania unikania opodatkowania i nie wykraczają poza ten cel⁶⁶.

123. Sporne przepisy mają na celu, jak już wskazałem, zwalczanie wyprowadzania zysków dokonywanego przez spółkę będącą rezydentem dla celów podatkowych w Zjednoczonym Królestwie poprzez utworzenie spółki zależnej w państwie o niskim poziomie opodatkowania i dokonywanie transakcji wewnątrz grupy, których głównym celem jest transfer tych zysków do spółki zależnej.

124. Kwestionowane postępowanie polega więc na tym, iż spółka dominująca obniża swoje dochody podlegające opodatkowaniu w drodze zapłaty spółce zależnej za usługi, licząc na to, iż dochody tej ostatniej spółki będą opodatkowane w państwie przyjmującym przy zastosowaniu stawki dużo niższej aniżeli stawka obowiązująca w państwie pochodzenia.

65 — Wyżej wymieniona sprawa Halifax i in., pkt 81. W sprawie tej chodziło o praktyki stosowane przez podatników realizujących operacje zwolnione z podatku, którzy nie mogli zatem w całości lub w części dokonać odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) zapłaconego w związku z budową lokali. Praktyki te polegały na przeniesieniu najmu wybudowanego budynku na podmiot kontrolowany, który mógł dokonać wyboru opodatkowania najmu tego budynku i w ten sposób odliczyć całość naliczonego podatku VAT zapłaconego z tytułu kosztów budowy.

66 — Wyroki z dnia 15 maja 1997 r. w sprawie C-250/95 Futura Participations i Singer, Rec. str. I-2471, pkt 26 i cytowane tam orzecznictwo, jak również wspomniane wyroki z dnia 21 listopada 2002 r. w sprawie X i Y, pkt 49, oraz w sprawie De Lasteyrie du Saillant, pkt 49.

125. Uwzględniając dochody osiągnięte przez KSZ w podstawie opodatkowania spółki dominującej, sporne przepisy eliminują bez wątpienia skutki takiej praktyki. Przepisy te są zatem właściwe dla zapewnienia realizacji celu, dla którego zostały przyjęte.

126. Pozostaje zatem zbadać, czy nie wykaczają one poza to, co jest niezbędne dla osiągnięcia tego celu.

127. Przepisy Zjednoczonego Królestwa dotyczące KSZ, jak wskazałem, są stosowane w sytuacji, w której spółka zależna spółki będącej rezydentem, którą ta ostatnia kontroluje, zostaje założona w państwie, w którym jej dochody podlegają poziomowi opodatkowania o trzy czwarte niższemu niż kwota podatku, jaką należałoby zapłacić, gdyby dochody te były opodatkowane w Zjednoczonym Królestwie.

128. Przepisy te przewidują również pięć wyjątków, w przypadku wystąpienia których rzeczony przepisy nie mają zastosowania. Wyjątki te, przypomnijmy, znajdują zastosowanie, jeśli spółka zależna wypłaca znaczną część swojego dochodu spółce dominującej lub wykonuje niektóre rodzaje działalności, jak w szczególności działalność handlowa, lub spełnia „warunek notowania na giełdzie”, czy wreszcie gdy podlegający opodatkowaniu dochód KSZ nie przekracza określonej

kwoty. Jeśli żaden z czterech pierwszych warunków nie jest spełniony, przepisy dotyczące KSZ nie mają zastosowania jedynie wówczas, gdy spółka będąca rezydentem spełnia warunki testu motywacji.

129. Test ten obejmuje dwie przesłanki kumulatywne, z których pierwsza dotyczy transakcji zawartych pomiędzy KSZ a spółką dominującą, a druga dotyczy założenia spółki zależnej.

130. Po pierwsze, jeśli transakcje, które znajdują odzwierciedlenie w dochodzie spółki zależnej w danym roku obrotowym, powodują obniżenie podatku, który byłby należny w Zjednoczonym Królestwie, gdyby te transakcje nie zostałyby dokonane, oraz jeśli to obniżenie przekracza określoną kwotę, podatnik jest zobowiązany do wykazania, że obniżenie podatku w Zjednoczonym Królestwie nie było głównym celem lub jednym z głównych celów tych transakcji.

131. Po drugie, podatnik jest zobowiązany do wykazania, że główną przyczyną lub jedną z głównych przyczyn istnienia spółki zależnej nie było w danym roku obrotowym uzyskanie obniżenia podatku w Zjednoczonym Królestwie poprzez wyprowadzenie zysków z tego państwa członkowskiego.

132. Została również ustalona lista państw, w których, z zastrzeżeniem pewnych warunków, wyłączone jest zastosowanie przepisów dotyczących KSZ.

133. Wreszcie, należy również przypomnieć, iż przepisy Zjednoczonego Królestwa dotyczące KSZ obejmują system zaliczania podatku, który został zapłacony przez spółkę zależną w państwie przyjmującym w celu uniknięcia sytuacji, w której ten dochód, w związku z jego przypisaniem spółce dominującej, podlegałby podwójnemu opodatkowaniu.

134. Irlandia podnosi, iż cel, któremu służą te przepisy, mógłby zostać osiągnięty za pomocą mniej ograniczających środków, takich jak wymiana informacji w ramach dyrektywy 77/799. Państwo to wskazuje również, iż taka wymiana może też mieć miejsce w ramach umowy zawartej w dniu 2 czerwca 1976 r. pomiędzy Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej a Irlandią w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania unikania opodatkowania w zakresie opodatkowania dochodów i zysków z kapitału. Irlandia podnosi wreszcie, iż sporne przepisy nakładają znaczący i nieproporcjonalny ciężar na spółki dominujące będące rezydentem w Zjednoczonym Królestwie i posiadające spółkę zależną w Irlandii.

135. Stanowisko Irlandii mnie nie przekonuje. Prawdą jest, iż wymiana informacji w ramach dyrektywy 77/799 ma na celu

umożliwienie walki z unikaniem opodatkowania oraz że ta dyrektywa była często przywoływana przez Trybunał jako przyznająca państwom członkowskim wystarczające uprawnienia w celu przewyciężenia trudności administracyjnych związanych z uzyskiwaniem wiedzy o sytuacji podatników niebędących rezydentami⁶⁷. Jest również prawdą, iż przepisy Zjednoczonego Królestwa dotyczące KSZ ustanawiają domniemanie. A zatem jeśli żaden z pierwszych czterech, wcześniej wspomnianych warunków nie ma zastosowania oraz jeśli skutkiem transakcji zawartych pomiędzy spółką zależną a spółką dominującą jest wyższe od określonej kwoty minimalnej obniżenie podatku, do którego zapłaty byłaby zobowiązana ta ostatnia spółka, gdyby wspomniane transakcje nie zostały zrealizowane, to do podatnika należy wykazanie, iż nie miało miejsca unikanie opodatkowania.

136. Jednakże mając na uwadze szczególną sytuację, której dotyczą sporne przepisy, nie jestem przekonany, że wymiana informacji w ramach dyrektywy 77/799 może być skuteczna w stopniu porównywalnym ze spornymi przepisami. Podobnie nie podzielam stanowiska, zgodnie z którym przepisy te powinny być uznane, ze względu na ustanowione w nich domniemanie, za nakładające na spółki, do których mają one zastosowanie, niewspółmierny ciężar.

67 — Zobacz w szczególności wyroki z dnia 14 listopada 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. str. I-225, pkt 45, z dnia 28 października 1999 r. w sprawie C-55/98 Vestergaard, Rec. str. I-7641, pkt 26. Zobacz jako najnowszy przykład wyrok z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie C-334/02 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-2229, pkt 31.

137. Z jednej strony bowiem przepisy Zjednoczonego Królestwa dotyczące K SZ ze względu na całość warunków ich stosowania i wyłączenia stosowania mają zastosowanie wyłącznie w ściśle określonych sytuacjach, które odnoszą się do przypadków, w których ryzyko unikania opodatkowania jest najbardziej prawdopodobne.

138. A zatem, tak jak wskazała Komisja podczas rozprawy, łatwiej jest założyć sztuczną K SZ, która ma się zajmować świadczeniem usług, aniżeli spółkę, która ma prowadzić działalność produkcyjną dóbr konsumpcyjnych. I tak, jeśli sporne usługi, tak jak w niniejszej sprawie, polegają na pozyskiwaniu środków pieniężnych i udostępnianiu ich spółkom zależnym ze światowej grupy Cadbury, dzięki nowoczesnym środkom komunikacji mogą one być realizowane w imieniu K SZ za pośrednictwem personelu i urządzeń informatycznych, które nie znajdują się fizycznie i materialnie w Irlandii. W przypadku takich usług spółka, która została formalnie założona w Dublinie, może nie posiadać żadnej formy materialnej i być wyłącznie tym, co zwykło się nazywać „spółką adresową”.

139. Ponadto prawdopodobnie należy tym bardziej obawiać się powstania takich struktur, jeśli K SZ jest założona w państwie o bardzo niskim poziomie opodatkowania. Wreszcie, stwierdzenie, że skutkiem transakcji zawartych przez tę spółkę z jej spółką dominującą jest większe od kwoty mini-

malnej obniżenie podatku należnego w Zjednoczonym Królestwie oraz niewypłacanie dywidend podlegających opodatkowaniu w państwie pochodzenia stanowią elementy obiektywne, które mogą potwierdzać hipotezę istnienia unikania opodatkowania.

140. W takim przypadku — mając na uwadze łatwość, z jaką takie usługi mogą być przenoszone — nie wydaje mi się niewspółmierne, iż państwo członkowskie ustanawia domniemanie unikania opodatkowania zamiast zdać się na przekazywanie informacji a posteriori.

141. Z drugiej strony istnienie takich przepisów przyczynia się do zagwarantowania przedsiębiorcom pewności prawnej. Przepisy te pozwalają im bowiem na wcześniejsze uzyskanie wiedzy, iż we wspomnianym przypadku, istnieje domniemanie unikania opodatkowania. Przedsiębiorcy ci zostają zatem ostrzeżeni, iż muszą oni być w stanie wykazać rzeczywisty charakter założenia spółki zależnej w państwie przyjmującym oraz charakter transakcji zawartych z tą spółką.

142. Nie sądzę jednak, aby przygotowanie tych wyjaśnień stanowiło nadmierny nakład pracy. Można uznać, iż takie wyjaśnienia mogłyby być wymagane w ramach „zwykłej” kontroli podatkowej, przeprowadzonej na podstawie krajowego systemu prawa powszechnego mającego na celu zwalczanie

unikania opodatkowania⁶⁸. Sporne przepisy w zakresie, w jakim określają z wyprzedzeniem przypadek, w którym należy przedstawić takie wyjaśnienia, wydają mi się raczej korzystne dla przedsiębiorców.

mogło być obalone i tym samym, aby stosowanie tych przepisów było ograniczone do czysto sztucznych struktur, których celem jest obejście krajowych przepisów podatkowych.

143. Istotną okolicznością jest z kolei to, iż domniemanie ustanowione przez sporne przepisy może być skutecznie obalone. Jak słusznie podniosły liczne państwa członkowskie i Komisja, fakt, iż żaden z czterech pierwszych wyjątków nie ma zastosowania, oraz okoliczność, że skutkiem transakcji zawartych pomiędzy spółką zależną a jej spółką dominującą było znaczące obniżenie podatku należnego w Zjednoczonym Królestwie, nie wystarczają do wykazania istnienia czysto sztucznej struktury.

145. Zgodnie z orzecznictwem podatnik powinien być w stanie to wykazać zgodnie z zasadami dowodowymi prawa krajowego, w taki sposób, aby nie doszło do naruszenia skuteczności prawa wspólnotowego⁶⁹.

144. Nie jest wykluczone, że usługi, które były przedmiotem spornych transakcji, odpowiadają rzeczywistej działalności realizowanej przez spółkę zależną w państwie przyjmującym. Podobnie spółka zależna może mieć uzasadnione powody, aby nie dokonywać wypłaty zysków w wysokości równej kwocie przewidzianej w spornych przepisach. Istotne jest zatem, aby domniemanie przewidziane w spornych przepisach

146. To właśnie test motywacji powinien pozwolić organom podatkowym, w ramach systemu ustanowionego w spornych przepisach, na uwzględnienie szczególnej sytuacji każdego podatnika.

147. Komisja, popierana w tym zakresie przez rządy belgijski i cypryjski, twierdzi, iż test ten nie jest w pełni zadawalający, ponieważ z jednej strony nic nie wskazuje, ażeby brytyjski organ podatkowy dokonał jakiegokolwiek oceny rzeczywistej działalności spółki zależnej, a z drugiej strony skutkiem tego testu byłoby objęcie zakresem stosowania przepisów dotyczących KSZ tych spółek, które zamierzały skorzystać z niższego

68 — Sąd odsyłający nie dostarczył w tym zakresie informacji. Można jednak przypuszczać, iż założenie sztucznej KSZ w celu uniknięcia krajowego podatku jest objęte zakresem stosowania zasady wywiedzionej przez House of Lords w wyroku w sprawie *W.T. Ramsay Ltd przeciwko Inland Revenue Commissioners* [1982] A.C. 300, zgodnie z którą w przypadku, w którym transakcja istotna ze względów podatkowych polega na kilku sztucznych operacjach, których celem jest jedynie zmniejszenie opodatkowania, podejściem, które należy zastosować, jest opodatkowanie całości rezultatu tej transakcji (*Simon's Direct Tax Service*, Butterworths, Londyn 2005, t. 7, akapity 12.203–12.211).

69 — Zobacz podobnie ww. wyrok w sprawie *Emsland-Stärke*, pkt 52–54 i cytowane tam orzecznictwo.

poziomu opodatkowania w państwie przyjmującym. Komisja przypomina, iż taki wybór nie świadczy o utworzeniu czysto sztucznej struktury.

148. Jeżeli dokonana przez Komisję interpretacja testu motywacji okazałaby się uzasadniona, również byłbym zdania, iż przepisy Zjednoczonego Królestwa dotyczące KSZ wykraczają poza to, co jest niezbędne dla zwalczania unikania opodatkowania. Jak zostało to wskazane, okoliczność, iż spółka postanowiła umieścić realizację usług w państwie członkowskim, w którym opodatkowanie jest bardzo korzystne, w celu obniżenia ciężaru podatkowego, nie świadczy o istnieniu czysto sztucznej struktury.

149. Jednakże nie jest pewne w świetle opisów prawnych przedstawionego przez sąd odsyłający, iż test motywacji powinien być w ten sposób interpretowany. A zatem nie ma pewności, czy pierwszy element tego testu dotyczący usług, których skutkiem było znaczne obniżenie podatku należnego w Zjednoczonym Królestwie, pozwala podatnikowi czy też nie na skorzystanie z wyłączenia w oparciu o charakter tych usług. Podobnie nie jest jasne, czy drugi element jest związany z subiektywną motywacją wspólników lub czy może być spełniony, jeśli podatnik udowodni rzeczywisty charakter założenia spółki zależnej w państwie przyjmującym.

150. Jestem na tym etapie zdania, iż to do sądu krajowego, na którym ciąży obowiązek zbadania zgodności przepisów krajowych dotyczących KSZ z prawem wspólnotowym, należy ocena, czy test motywacji może być interpretowany w sposób pozwalający na ograniczenie stosowania tych przepisów do sztucznych struktur mających na celu obejście krajowych przepisów podatkowych.

151. W świetle powyższych rozważań uważam, iż na pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, że art. 43 i 48 WE nie sprzeciwiają się krajowym przepisom podatkowym, które przewidują uwzględnienie w podstawie opodatkowania spółki dominującej będącej rezydentem, dochodu osiągniętego przez KSZ z siedzibą w innym państwie członkowskim, jeżeli dochód ten podlega w tym państwie znacznie niższemu poziomowi opodatkowania niż stosowany w państwie siedziby spółki dominującej, jeżeli te przepisy mają wyłącznie zastosowanie do czysto sztucznych struktur, których celem jest obejście prawa krajowego. W przepisach takich powinna być przewidziana możliwość wyłączenia ich stosowania w stosunku do podatnika, który wykaże, iż spółka zależna, będąca pod jego kontrolą, jest rzeczywiście zlokalizowana w państwie członkowskim, w którym jest prowadzona działalność gospodarcza, oraz że transakcje, których skutkiem było obniżenie opodatkowania spółki dominującej odpowiadają świadczeniom rzeczywiście zrealizowanym w tym państwie i że nie były one pozbawione znaczenia gospodarczego z punktu widzenia działalności rzeczonyj spółki.

V — Wnioski

152. W świetle powyższych rozważań proponuję odpowiedzieć na pytanie przedstawione przez Special Commissioners w następujący sposób:

Artykuły 43 i 48 WE należy interpretować w ten sposób, iż nie sprzeciwiają się one krajowym przepisom podatkowym, które przewidują uwzględnienie w podstawie opodatkowania spółki dominującej będącej rezydentem dochodu osiągniętego przez kontrolowaną spółkę zagraniczną z siedzibą w innym państwie członkowskim, jeżeli dochód ten podlega w tym państwie znacznie niższemu poziomowi opodatkowania niż stosowany w państwie siedziby spółki dominującej, jeżeli te przepisy mają wyłącznie zastosowanie do czysto sztucznych struktur, których celem jest obejście prawa krajowego. W przepisach takich powinna być przewidziana możliwość wyłączenia ich stosowania w stosunku do podatnika, który wykaże, iż kontrolowana spółka zależna jest rzeczywiście zlokalizowana w państwie członkowskim, w którym jest prowadzona działalność gospodarcza, oraz że transakcje, których skutkiem było obniżenie opodatkowania spółki dominującej, odpowiadają świadczeniom rzeczywiście zrealizowanym w tym państwie i że nie były one pozbawione znaczenia gospodarczego z punktu widzenia działalności rzeczowej spółki.