

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 12 września 2006 r.*

w sprawie C-196/04

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Special Commissioners of Income Tax, London (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 29 kwietnia 2004 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 3 maja 2004 r., w postępowaniu:

Cadbury Schweppes plc,

Cadbury Schweppes Overseas Ltd,

przeciwko

Commissioners of Inland Revenue,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: V. Skouris, prezes, P. Jann i A. Rosas, prezesi izb, J.N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts (sprawozdawca), E. Juhász, G. Arestis i A. Borg Barthet, sędziowie,

* Język postępowania: angielski.

rzecznik generalny: P. Léger,
sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 13 grudnia 2005 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Cadbury Schweppes plc i Cadbury Schweppes Overseas Ltd, przez J. Ghosha, barrister, i J. Hendersona, adviser,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa, przez R. Caudwell, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez D. Andersona, QC, oraz M. Lester i D. Ewarta, barristers,
- w imieniu rządu belgijskiego, przez E. Dominkovits, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu duńskiego, przez J. Molde, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu niemieckiego, przez A. Tiemann i U. Forsthoffa, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu hiszpańskiego, przez L. Fraguas Gadeę i M. Muñoz Péreza, działających w charakterze pełnomocników,

- w imieniu rządu francuskiego, przez G. de Bergues'a i C. Mercier, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Irlandii, przez D. O'Hagana, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez R.L. Nesbitta i A. Collinsa, SC, oraz P. McGarry'ego, BL,
- w imieniu rządu włoskiego, przez I.M. Braguglię, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez A. Cingola, avvocato dello Stato,
- w imieniu rządu cypryjskiego, przez A. Pantazi, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu portugalskiego, przez L. Fernandes i J. de Menezesa Leitão, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu fińskiego, przez A. Guimaraes-Purokoski, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu szwedzkiego, przez A. Krusego i I. Willfors, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez R. Lyala, działającego w charakterze pełnomocnika,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 2 maja 2006 r.,

wyda je następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 43 WE, 49 WE i 56 WE.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Cadbury Schweppes plc (zwaną dalej „CS”) i Cadbury Schweppes Overseas Ltd (zwaną dalej „CSO”) a Commissioners of Inland Revenue w zakresie opodatkowania CSO z tytułu dochodu osiągniętego w 1996 r. przez Cadbury Schweppes Treasury International (zwaną dalej „CSTI”), spółkę z grupy Cadbury Schweppes utworzoną w ramach International Financial Services Center (centrum międzynarodowych usług finansowych) w Dublinie (Irlandia) (zwanego dalej „IFSC”).

Uregulowania krajowe

- 3 Zgodnie z przepisami podatkowymi Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, spółka z siedzibą w tym państwie członkowskim w rozumieniu powyższych przepisów (zwaną dalej „spółką będącą rezydentem”) podlega w tym państwie podatkowi dochodowemu od osób prawnych od całości dochodu. Obejmuje on dochody osiągnięte przez oddziały lub agencje, za pośrednictwem których spółka będąca rezydentem wykonuje swoją działalność poza terytorium Zjednoczonego Królestwa.

- 4 Natomiast spółka będąca rezydentem nie jest, co do zasady, opodatkowana z tytułu dochodów swoich spółek zależnych w momencie osiągnięcia tego dochodu. Również nie jest ona opodatkowana z tytułu dywidend wypłacanych przez spółkę zależną z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie. Spółka będąca rezydentem podlega natomiast opodatkowaniu z tytułu dywidend wypłacanych jej przez spółkę zależną z siedzibą za granicą. W celu uniknięcia podwójnego opodatkowania przepisy podatkowe Zjednoczonego Królestwa przewidują jednakże dla spółki będącej rezydentem prawo do zaliczenia na poczet podatku kwoty podatku zapłaconego przez zagraniczną spółkę zależną z tytułu osiągniętych dochodów.
- 5 Przepisy Zjednoczonego Królestwa dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych (zwanymi dalej „KSZ”) przewidują wyjątek od ogólnej zasady, według której spółka będąca rezydentem nie jest opodatkowana z tytułu dochodów osiągniętych przez spółkę zależną w momencie ich uzyskania.
- 6 Przepisy te znajdują się w art. 747–756 i w załącznikach 24–26 do Income and Corporation Taxes Act 1988 (ustawy z 1988 r. dotyczącej podatku dochodowego i podatku od osób prawnych) i przewidują, że dochód KSZ — czyli, zgodnie z wersją tych przepisów obowiązującą w chwili wystąpienia zdarzeń leżących u podstaw postępowania przez sąd krajowy (zwanymi dalej „przepisami dotyczącymi KSZ”), spółki zagranicznej, w której ponad 50% udziału ma spółka będąca rezydentem — są przypisywane tej ostatniej i jest ona z tego tytułu opodatkowana, przy czym zalicza się na poczet podatku kwotę równą podatkowi zapłaconemu przez KSZ w państwie jej siedziby. Jeżeli dochód ten zostanie następnie wypłacony w postaci dywidend spółce będącej rezydentem, podatek zapłacony przez nią w Zjednoczonym Królestwie z tytułu dochodu KSZ jest uważany za dodatkowy podatek zapłacony przez KSZ za granicą i podlega zaliczeniu na poczet podatku należnego z tytułu tych dywidend od spółki będącej rezydentem.
- 7 Przepisy dotyczące KSZ znajdują zastosowanie wówczas, gdy KSZ w państwie swojej siedziby podlega „niższemu poziomowi opodatkowania”, co według tych przepisów ma miejsce wtedy, kiedy podatek płacony przez tę spółkę w danym roku obrotowym wynosi mniej niż trzy czwarte kwoty podatku, który zostałby zapłacony w Zjednoczonym Królestwie z tytułu dochodu podlegającego opodatkowaniu, takiego jak ten, który zostałby obliczony dla celów opodatkowania w tym państwie członkowskim.

- 8 Opodatkowanie wynikające z zastosowania przepisów dotyczących KSZ jest związane z pewną liczbą wyjątków. Zgodnie z wersją tych przepisów obowiązującą w chwili wystąpienia zdarzeń leżących u podstaw postępowania przez sądem krajowym opodatkowanie to nie ma zastosowania w następujących przypadkach:
- gdy KSZ przyjmuje „możliwą do zaakceptowania politykę wypłat”, co oznacza, że określony procent jej dochodu (90% w roku 1996) jest wypłacany w ciągu 18 miesięcy po jego osiągnięciu i spółka będąca rezydentem jest z tego tytułu opodatkowana;
 - gdy KSZ wykonuje „działalność zwolnioną od podatku” w rozumieniu tych przepisów, taką jak niektóre rodzaje działalności handlowej wykonywanej przez zakład;
 - gdy KSZ 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; oraz
 - gdy podlegający opodatkowaniu dochód KSZ nie przekracza kwoty 50 000 GBP (wyjątek de minimis).
- 9 Opodatkowanie przewidziane przez przepisy dotyczące KSZ jest również wyłączone, gdy spełnione zostaną warunki tzw. „testu motywacji”. Obejmuje on dwa kryteria, które muszą być spełnione łącznie.

- 10 Po pierwsze, jeżeli transakcje, które doprowadziły do powstania dochodu KSZ w danym roku obrotowym prowadzą do obniżenia podatku w Zjednoczonym Królestwie 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 to nie było głównym lub jednym z głównych celów tych transakcji.
- 11 Po drugie, spółka będąca rezydentem powinna wykazać, że głównym lub jednym z głównych powodów istnienia KSZ w danym roku obrotowym nie było uzyskanie obniżenia podatku w Zjednoczonym Królestwie poprzez wyprowadzenie zysków. Według powołanych przepisów wyprowadzanie zysków ma miejsce wówczas, gdy są racjonalne podstawy, aby przypuszczać, że gdyby KSZ lub jakakolwiek spółka powiązana mająca siedzibę poza terytorium Zjednoczonego Królestwa nie istniały, przychody byłyby uzyskiwane przez podmiot z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie i byłby on z tego tytułu opodatkowany.
- 12 Postanowienie odsyłające wskazuje również, że administracja podatkowa Zjednoczonego Królestwa w 1996 r. opublikowała listę państw, w których pod pewnymi warunkami KSZ mogą być zakładane i wykonywać działalność, będąc uznawanymi za spełniające warunki pozwalające na zaniechanie opodatkowania przewidzianego przez przepisy dotyczące KSZ.

Okoliczności faktyczne leżące u podstaw sporu przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

- 13 CS, spółka będąca rezydentem, jest spółką dominującą grupy Cadbury Schweppes, która składa się ze spółek mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, innych państwach członkowskich i państwach trzecich. Do grupy tej należą w szczególności dwie spółki zależne w Irlandii, a mianowicie Cadbury Schweppes Treasury Services (zwana dalej „CSTS”) i CSTI, które CS kontroluje pośrednio poprzez łańcuch spółek zależnych, na czele których znajduje się CSO.

- 14 CSTS i CSTI, które należą do IFSC, w chwili wystąpienia zdarzeń leżących u podstaw postępowania przez sądem krajowym podlegały stawce podatkowej w wysokości 10%.
- 15 Działalność CSTS i CSTI polegała na pozyskiwaniu środków pieniężnych i udostępnianiu ich spółkom zależnym z grupy Cadbury Schweppes.
- 16 Zgodnie z postanowieniem odsyłającym, CSTS zastąpiła podobną strukturę, do której należała spółka z siedzibą na Jersey. Została ona utworzona w trzech celach. Po pierwsze, chodziło o rozwiązanie problemu podatkowego, który powstał dla podatników kanadyjskich posiadających uprzywilejowane akcje CS, po drugie, o uniknięcie konieczności uzyskania zgody władz Zjednoczonego Królestwa na pożyczkę zagraniczną, a po trzecie, o obniżenie podatku u źródła od dywidend wypłacanych wewnątrz grupy według systemu ustanowionego przez dyrektywę Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. L 225, str. 6). Zgodnie z postanowieniem odsyłającym, te trzy cele mogłyby zostać osiągnięte, gdyby CSTS została założona zgodnie z przepisami Zjednoczonego Królestwa i miała siedzibę w tym państwie członkowskim.
- 17 CSTI jest spółką zależną CSTS. Według sądu krajowego, została ona założona w Irlandii w celu uniknięcia stosowania określonych przepisów podatkowych Zjednoczonego Królestwa w zakresie wymiany walutowej.
- 18 Zgodnie z postanowieniem odsyłającym wiadome jest, że CSTS i CSTI zostały założone w Dublinie wyłącznie w tym celu, aby dochody związane z działalnością wewnętrznego finansowania grupy Cadbury Schweppes mogły korzystać z systemu opodatkowania IFSC.

- 19 Biorąc pod uwagę stawki podatkowe mające zastosowanie do spółek należących do IFSC, dochody CSTS i CSTI podlegają „niższemu poziomowi opodatkowania” w rozumieniu przepisów dotyczących KSZ. Jeśli chodzi o rok obrotowy 1996, władze podatkowe Zjednoczonego Królestwa uznały, że do tych spółek zależnych nie ma zastosowania żadna z przesłanek pozwalających na odstępianie od opodatkowania przewidzianego przez te przepisy.
- 20 W związku z powyższym, decyzją z dnia 18 sierpnia 2000 r. Commissioners of Inland Revenue, działając na podstawie przepisów dotyczących KSZ, zażądał od CSO 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.
- 21 W dniu 21 sierpnia 2000 r. CS i CSO wniosły skargę na rzeczoną decyzję podatkową do Special Commissioners of Income Tax, London. Przed sądem tym podnosiły one, że przepisy dotyczące KSZ są sprzeczne z art. 43 WE, 49 WE i 56 WE.
- 22 Sąd krajowy stwierdza, że staje wobec szeregu wątpliwości w kwestii zastosowania prawa wspólnotowego do zawisłej przed nim sprawy.
- 23 Po pierwsze, sąd ten zapytuje, czy CS nadużyła swobód podstawowych ustanowionych traktatem WE, zakładając spółki i wyposażając je w kapitał w innych państwach

członkowskich wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści z systemu podatkowego korzystniejszego niż ten obowiązujący w Zjednoczonym Królestwie.

- 24 Po drugie, sąd ten zapytuje, czy przyjmując, że CS jedynie skutecznie korzystała z tych swobód, to w okolicznościach niniejszej sprawy przepisy dotyczące KSZ należy uważać za ograniczenie wykonywania tych swobód lub za dyskryminację.
- 25 W przypadku, gdyby powyższe przepisy należało uznać za ograniczenie swobód zagwarantowanych przez traktat, sąd krajowy zapytuje, po trzecie, czy ewentualność, że CS nie płaci podatku wyższego od tego, jaki zapłaciłyby CSTS i CSTI, gdyby miały siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, pozwala na wykluczenie istnienia takiego ograniczenia. Sąd krajowy zadaje ponadto pytanie o znaczenie różnic istniejących w pewnych aspektach pomiędzy zasadami obliczania zobowiązania podatkowego w odniesieniu do dochodów CSTS i CSTI a zasadami zwykle znajdującymi zastosowanie do spółek zależnych CS w tym państwie członkowskim, oraz tego, że straty KSZ nie mogą być odliczane od dochodu innej takiej spółki lub dochodu CS i jej spółek zależnych w Zjednoczonym Królestwie, podczas gdy odliczenie takie byłoby dopuszczalne, gdyby CSTS i CSTI miały siedzibę w tym państwie członkowskim.
- 26 W przypadku, gdyby przepisy dotyczące KSZ miały być uznane za dyskryminację, sąd ten zapytuje, po czwarte, czy można ustanowić analogię pomiędzy okolicznościami postępowania przed sądem krajowym a przypadkiem, w którym CS założyłaby spółki zależne w Zjednoczonym Królestwie albo w państwie członkowskim, w którym nie stosuje się niższego poziomu opodatkowania w rozumieniu tych przepisów.

- 27 W przypadku, gdyby przepisy dotyczące KSZ zostały uznane za dyskryminację lub ograniczenie swobody przedsiębiorczości, sąd ten zapytuje, po piąte, czy przepisy te mogą być uzasadnione przyczynami zwalczania unikania opodatkowania, ponieważ mają one na celu zapobieganie zmniejszaniu lub wyprowadzaniu dochodów podlegających opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie lub ewentualnie, czy mogą być uważane za proporcjonalne, biorąc pod uwagę ich cel i zwolnienie, z jakiego mogą korzystać spółki, które w odróżnieniu od CS, w ramach testu motywacji wykażą, że nie mają na celu unikania opodatkowania.
- 28 Biorąc pod uwagę te wątpliwości, Special Commissioners of Income Tax, London 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?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 29 Poprzez swoje pytanie sąd krajowy zasadniczo dąży do ustalenia, czy art. 43 WE, 49 WE i 56 WE sprzeciwiają się przepisom krajowym, takim jak te w postępowaniu przed tym sądem, które przewidują, pod pewnymi warunkami, opodatkowanie spółki dominującej z tytułu dochodów osiągniętych przez KSZ.

- 30 Pytanie to należy rozumieć jako obejmujące również art. 48 WE, który na potrzeby stosowania postanowień traktatu dotyczących swobody przedsiębiorczości zrównuje z powołanymi w art. 43 WE osobami fizycznymi, mającymi przynależność państwa członkowskiego, spółki założone zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mające swoją statutową siedzibę, zarząd lub główne przedsiębiorstwo wewnątrz Wspólnoty.
- 31 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, zakresowi stosowania postanowień traktatu dotyczących swobody przedsiębiorczości podlegają przepisy krajowe, które znajdują zastosowanie, gdy obywatel danego państwa członkowskiego posiada udział w kapitale spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, pozwalający mu wywierać niewątpliwy wpływ na decyzje tej spółki i określanie jej działalności (zob. podobnie wyroki z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-251/98 Baars, Rec. str. I-2787, pkt 22 i z dnia 21 listopada 2002 r. w sprawie C-436/00 X i Y, Rec. str. I-10829, pkt 37).
- 32 W niniejszym przypadku przepisy dotyczące KSZ odnoszą się do opodatkowania, pod pewnymi warunkami, dochodów spółek zależnych z siedzibą poza terytorium Zjednoczonego Królestwa, w których spółka będąca rezydentem ma udział zapewniający jej kontrolę nad nimi. Należy je zatem zbadać w świetle art. 43 WE i 48 WE.
- 33 Jeżeli, jak podnoszą skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym i Irlandia, przepisy te wywierają skutki ograniczające swobodne świadczenie usług i swobodny przepływ kapitału, skutki te są nieuniknioną konsekwencją ewentualnego ograniczenia swobody przedsiębiorczości i w żadnym przypadku nie usprawiedliwiają odrębnej analizy powołanych przepisów w świetle art. 49 WE i 56 WE (zob. podobnie wyrok z dnia 14 października 2004 r. w sprawie C-36/02 Omega, Rec. str. I-9609, pkt 27).

- 34 Przed zbadaniem przepisów dotyczących KSZ w świetle art. 43 WE i 48 WE należy udzielić odpowiedzi na pytanie wstępne sądu krajowego dotyczące kwestii, czy fakt, że spółka z siedzibą w państwie członkowskim zakłada i wyposaża w kapitał spółki w innym państwie członkowskim wyłącznie w celu odniesienia pożytku z obowiązującego tam korzystniejszego systemu podatkowego, stanowi nadużycie swobody przedsiębiorczości.
- 35 Oczywiście jest, że obywatele państwa członkowskiego nie mogą usiłować uchylać się od stosowania prawa krajowego poprzez nadużywanie ułatwień stworzonych na mocy traktatu. Nie mogą oni powoływać się na przepisy wspólnotowe w sposób stanowiący nadużycie bądź oszustwo (wyroki z dnia 7 lutego 1979 r. w sprawie 115/78 *Knoors*, Rec. str. 399, pkt 25, z dnia 3 października 1990 r. w sprawie C-61/89 *Bouchoucha*, Rec. str. I-3551, pkt 14, oraz z dnia 9 marca 1999 r. w sprawie C-212/97 *Centros*, Rec. str. I-1459, pkt 24).
- 36 Jednakże fakt, że osoba fizyczna lub prawna mająca przynależność wspólnotową zamierzała odnieść pożytek z korzystniejszego systemu podatkowego obowiązującego w państwie członkowskim innym niż to, w którym ma ona miejsce zamieszkania lub siedzibę, sam w sobie nie upoważnia do pozbawienia jej możliwości powołania się na postanowienia traktatu (zob. podobnie wyrok z dnia 11 grudnia 2003 r. w sprawie C-364/01 *Barbier*, Rec. str. I-15013, pkt 71).
- 37 W odniesieniu do swobody przedsiębiorczości Trybunał orzekł już, że okoliczność, iż spółka została założona w państwie członkowskim w celu odniesienia pożytku z korzystniejszych przepisów sam w sobie nie jest wystarczający, aby wyprowadzać z niego istnienie nadużycia tej swobody (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Centros* pkt 27, oraz wyrok z dnia 30 września 2003 r. w sprawie C-167/01 *Inspire Art*, Rec. str. I-10155, pkt 96).

- 38 W związku z powyższym, jak podkreśliły to skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym i rząd belgijski oraz podczas rozprawy rząd cypryjski, okoliczność, że w niniejszej sprawie CS postanowiła założyć CSTS i CSTI w ramach IFSC w jawnym celu odniesienia pożytku z korzystnego systemu podatkowego, który zapewnia taki zakład, sama w sobie nie stanowi nadużycia. Okoliczność ta nie wyklucza zatem możliwości powołania się przez CS na art. 43 WE i 48 WE (zob. podobnie ww. wyroki w sprawach Centros, pkt 18, oraz Inspire Art, pkt 98).
- 39 Należy zatem zbadać, czy art. 43 WE i 48 WE sprzeciwiają się stosowaniu przepisów takich jak przepisy dotyczące KSZ.
- 40 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, o ile opodatkowanie bezpośrednio należy do kompetencji państw członkowskich, o tyle powinny one jednak wykonywać ją z poszanowaniem prawa wspólnotowego (wyroki z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie C-311/97 Royal Bank of Scotland, Rec. str. I-2651, pkt 19, z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Rec. str. I-7477, pkt 19, oraz z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Rec. str. I-10837, pkt 29).
- 41 Swoboda przedsiębiorczości, którą art. 43 WE przyznaje obywatelom państw Wspólnoty i która oznacza dla nich dostęp do działalności na własny rachunek oraz możliwość jej wykonywania, jak również prawo tworzenia i zarządzania przedsiębiorstwami na tych samych warunkach, co określone przez ustawodawstwo państwa członkowskiego położenia przedsiębiorstwa dla jego własnych obywateli, obejmuje, zgodnie z art. 48 WE, przysługujące spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Wspólnoty prawo wykonywania działalności w danym państwie członkowskim za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji (zob. w szczególności wyrok z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain-ZN, Rec. str. I-6161, pkt 35, ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 30, oraz wyrok z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-471/04 Keller Holding, Zb.Orz. str. I-2107, pkt 29).

- 42 Nawet jeśli, zgodnie z ich brzmieniem, przepisy traktatu dotyczące swobody przedsiębiorczości mają na celu zapewnienie korzyści w postaci krajowego traktowania w przyjmującym państwie członkowskim, to jednak również sprzeciwiają się one temu, by państwo członkowskie pochodzenia nakładało ograniczenia na podejmowanie działalności w innym państwie członkowskim, przez jednego z jego obywateli lub przez spółkę założoną zgodnie z jego ustawodawstwem (zob. w szczególności wyrok z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, Rec. str. I-4695, pkt 21 oraz ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 31).
- 43 W niniejszej sprawie pewne jest, że przepisy dotyczące KSZ odmiennie traktują spółki będące rezydentami w zależności od poziomu opodatkowania znajdującego zastosowanie do spółki, w której mają one udział zapewniający im kontrolę nad nią.
- 44 Jeśli bowiem spółka będąca rezydentem założyła KSZ w państwie członkowskim, w którym podlega ona niższemu poziomowi opodatkowania w rozumieniu przepisów dotyczących KSZ, dochody osiągane przez taką spółkę kontrolowaną są, na mocy tych przepisów, przypisywane spółce będącej rezydentem, która podlega opodatkowaniu z tytułu tych dochodów. Natomiast jeśli spółka kontrolowana została założona i jest opodatkowana w Zjednoczonym Królestwie lub w państwie, w którym nie podlega ona niższemu poziomowi opodatkowania w rozumieniu tych przepisów, te ostatnie nie mają zastosowania i zgodnie z przepisami Zjednoczonego Królestwa dotyczącymi podatku dochodowego od osób prawnych spółka będąca rezydentem w takich okolicznościach nie podlega opodatkowaniu z tytułu dochodów spółki kontrolowanej.
- 45 To odmierne traktowanie prowadzi do niekorzystnej sytuacji podatkowej spółki będącej rezydentem, do której znajdują zastosowanie przepisy dotyczące KSZ. Zatem nawet gdyby, jak proponują rządy Zjednoczonego Królestwa, duński,

niemiecki, francuski, portugalski, fiński i szwedzki, wziąć pod uwagę ewentualność wspomnianą przez sąd krajowy, zgodnie z którą taka spółka będąca rezydentem nie płaciłaby z tytułu dochodów KSZ podlegających zakresowi stosowania tych przepisów podatku wyższego niż ten, który obejmowałby te dochody, gdyby zostały one osiągnięte przez spółkę zależną z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, nie zmieniałoby to faktu, że przy zastosowaniu takich przepisów ta spółka będąca rezydentem podlega opodatkowaniu z tytułu dochodów innej osoby prawnej. Nie następuje to jednakże w przypadku spółki będącej rezydentem posiadającej spółkę zależną opodatkowaną w Zjednoczonym Królestwie bądź której spółka zależna z siedzibą poza terytorium tego państwa członkowskiego nie podlega niższemu poziomowi opodatkowania.

46 Jak podnoszą skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym oraz Irlandia i Komisja Wspólnot Europejskich, zróżnicowane traktowanie podatkowe wynikające z przepisów dotyczących KSZ i wynikające z niego niekorzystne położenie spółek będących rezydentami, które posiadają spółkę zależną podlegającą w innym państwie członkowskim niższemu poziomowi opodatkowania, mogą utrudniać wykonywanie swobody przedsiębiorczości przez takie spółki, zniechęcając je do zakładania, nabywania lub posiadania spółki zależnej w państwie członkowskim, w którym podlega ona takiemu poziomowi opodatkowania. Stanowią one zatem ograniczenie swobody przedsiębiorczości w rozumieniu art. 43 WE i 48 WE.

47 Ograniczenie takie może być dopuszczalne jedynie wówczas, gdy jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego. Powinno ono ponadto w takiej sytuacji być właściwe dla zagwarantowania realizacji danego celu i nie wykraczać poza to, co jest niezbędne dla jego osiągnięcia (wyroki z dnia 15 maja 1997 r. w sprawie C-250/95 Futura Participations i Singer, Rec. str. I-2471, pkt 26 i z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C-9/02 De Lasteyrie du Saillant, Rec. str. I-2409, pkt 49 oraz ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 35).

- 48 Rząd Zjednoczonego Królestwa, wspierany przez rządy duński, niemiecki, francuski, portugalski, fiński i szwedzki podnosi, że przepisy dotyczące KSZ mają na celu zwalczanie szczególnej formy unikania opodatkowania polegającej na tym, że spółka będąca rezydentem sztucznie transferuje dochody z państwa członkowskiego, w którym są one osiągane, do państwa o niższym poziomie opodatkowania, poprzez założenie w nim spółki zależnej i zawieranie transakcji przede wszystkim ukierunkowanych na dokonanie takiego transferu na rzecz tej spółki zależnej.
- 49 W tym zakresie z utrwalonego orzecznictwa wynika, że istnienie korzyści wynikającej z niższego opodatkowania spółki zależnej z siedzibą w państwie członkowskim innym niż to, w którym została założona spółka dominująca, samo w sobie nie upoważnia tego ostatniego państwa członkowskiego do wyrównywania tej korzyści poprzez mniej korzystne traktowanie spółki dominującej pod względem podatkowym (zob. podobnie wyrok z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie 270/83 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. 273, pkt 21; zob. także analogicznie wyroki z dnia 26 października 1999 r. w sprawie C-294/97 Eurowings Luftverkehr, Rec. str. I-7447, pkt 44, oraz z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-422/01 Skandia i Ramstedt, Rec. str. I-6817, pkt 52). Konieczność zapobieżenia zmniejszeniu wpływów z podatków nie należy ani do celów określonych w art. 46 ust. 1 WE, ani do nadrzędnych względów interesu ogólnego mogących uzasadnić ograniczenie swobody przyznanej przez traktat (zob. podobnie wyrok z dnia 3 października 2002 r. w sprawie C-136/00 Danner, Rec. str. I-8147, pkt 56, oraz ww. wyrok w sprawie Skandia i Ramstedt, pkt 53).
- 50 Z orzecznictwa wynika również, że sama okoliczność, iż spółka będąca rezydentem tworzy drugi zakład, taki jak spółka zależna, w innym państwie członkowskim, nie może uzasadniać ogólnego domniemania oszustwa podatkowego i usprawiedliwiać środka naruszającego wykonywanie swobód podstawowych zagwarantowanych przez traktat (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie ICI, pkt 26, wyrok z dnia 26 września 2000 r. w sprawie C-478/98 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. I-7587, pkt 45, ww. wyrok w sprawie X i Y, pkt 62, oraz wyrok z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie C-334/02 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-2229, pkt 27).
- 51 Środek krajowy ograniczający swobodę przedsiębiorczości może natomiast być usprawiedliwiony, jeżeli dotyczy on właśnie czysto sztucznych struktur, których

celem jest uniknięcie stosowania przepisów danego państwa członkowskiego (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie ICI, pkt 26, wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-324/00 Lankhorst-Hohorst, Rec. str. I-11779, pkt 37, ww. wyroki w sprawach De Lasteyrie du Saillant, pkt 50 oraz Marks & Spencer, pkt 57).

- 52 Dla oceny zachowania podatnika należy w szczególności wziąć pod uwagę cel swobody przedsiębiorczości (zob. podobnie ww. wyroki w sprawie Centros, pkt 25, oraz X i Y, pkt 42).
- 53 Celem tym jest umożliwienie obywatelom państwa członkowskiego utworzenia drugiego zakładu w innym państwie członkowskim w celu wykonywania tam przez nich działalności oraz wspierania w ten sposób wzajemnego gospodarczego i społecznego przenikania wewnątrz Wspólnoty na płaszczyźnie działalności wykonywanej na własny rachunek (zob. wyrok z dnia 21 czerwca 1974 r. w sprawie 2/74 Reyners, Rec. str. 631, pkt 21). W tym celu swoboda przedsiębiorczości zmierza do umożliwienia obywatelom Wspólnoty uczestniczenia w sposób stały i ciągły w życiu gospodarczym państwa członkowskiego innego niż państwo członkowskie pochodzenia i do osiągania z tego korzyści (wyrok z dnia 30 listopada 1995 r. w sprawie C-55/94 Gebhard, Rec. str. I-4165, pkt 25).
- 54 W świetle tego celu integracji w przyjmującym państwie członkowskim pojęcie przedsiębiorczości w rozumieniu postanowień traktatu dotyczących swobody przedsiębiorczości zakłada faktyczne wykonywanie działalności gospodarczej poprzez stały zakład w tym państwie na czas nieokreślony (zob. wyroki z dnia 25 lipca 1991 r. w sprawie C-221/89 Factortame i in., Rec. str. I-3905, pkt 20, oraz z dnia 4 października 1991 r. w sprawie C-246/89 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Rec. str. I-4585, pkt 21). Zakłada ona zatem rzeczywiste utworzenie danej spółki w przyjmującym państwie członkowskim i faktyczne wykonywanie w nim działalności gospodarczej.

- 55 Z powyższego wynika, że ograniczenie swobody przedsiębiorczości można usprawiedliwić jedynie motywami zwalczania praktyk stanowiących nadużycie, a swoistym celem takiego ograniczenia powinno być ustanowienie przeszkody dla zachowań polegających na tworzeniu czysto sztucznych struktur, w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych, w celu unikania podatku należnego z tytułu dochodu osiągniętego z działalności na terytorium krajowym.
- 56 Na wzór praktyk, takich jak opisane w pkt 49 wskazanego powyżej wyroku w sprawie Marks & Spencer, polegających na organizowaniu transferów strat, w ramach grupy spółek, do spółek z siedzibą w państwach członkowskich stosujących najwyższe stawki opodatkowania i w których następnie wartość podatkowa tych strat jest najwyższa, rodzaj zachowań opisanych w punkcie poprzedzającym może naruszać prawo państw członkowskich do wykonywania ich kompetencji podatkowych w związku z działalnością wykonywaną na ich terytorium oraz naruszać tym samym wyważony rozdział kompetencji w zakresie władztwa podatkowego między państwami członkowskimi (zob. ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 46).
- 57 W świetle tych rozważań należy ocenić, czy ograniczenie swobody przedsiębiorczości wynikające z przepisów dotyczących KSZ może być uzasadnione motywami zwalczania czysto sztucznych struktur i czy ewentualnie jest ono proporcjonalne ze względu na ten cel.
- 58 Powołane przepisy dotyczą sytuacji, w których spółka będąca rezydentem założyła KSZ, która w państwie członkowskim swojej siedziby podlega poziomowi opodatkowania o trzy czwarte niższemu niż kwota podatku, jaką należałoby zapłacić w Zjednoczonym Królestwie, gdyby dochody tej KSZ były opodatkowane w tym państwie członkowskim.
- 59 Przewidując uwzględnienie dochodu KSZ podlegającej bardzo korzystnemu systemowi podatkowemu w podstawie opodatkowania spółki będącej rezydentem,

przepisy dotyczące KSZ pozwalają na przeciwdziałanie praktykom, których jedynym celem jest uniknięcie podatku należnego z tytułu dochodu osiągniętego z działalności wykonywanej na terytorium krajowym. Jak podkreśliły to rządy francuski, fiński i szwedzki, przepisy takie mogą więc osiągnąć cel, w którym zostały przyjęte.

60 Należy jeszcze zbadać, czy powołane przepisy nie wykraczają ponad to, co jest niezbędne do osiągnięcia tego celu.

61 Przepisy dotyczące KSZ przewidują pewną liczbę wyjątków, w których nie stosuje się opodatkowania spółki będącej rezydentem z tytułu dochodów KSZ. Niektóre z tych wyjątków pozwalają na zwolnienie jej z opodatkowania w sytuacjach, w których wydaje się wykluczone istnienie czysto sztucznej struktury jedynie w celach podatkowych. I tak wypłata przez KSZ praktycznie całości jej dochodów spółce będącej rezydentem oznacza brak zamiaru tej ostatniej uniknięcia opodatkowania w Zjednoczonym Królestwie. Wykonywanie przez KSZ działalności handlowej wyklucza istnienie po jej stronie sztucznej struktury pozbawionej jakiegokolwiek rzeczywistego związku gospodarczego z przyjmującym państwem członkowskim.

62 W przypadku gdy żaden z tych wyjątków nie znajduje zastosowania, można odstąpić od opodatkowania przewidzianego przez przepisy dotyczące KSZ, jeżeli przedsiębiorstwo i działalność KSZ spełniają wymogi testu motywacji. Co do zasady wymaga on, aby spółka będąca rezydentem wykazała, że po pierwsze, istotne obniżenie podatku w Zjednoczonym Królestwie wynikające z transakcji dokonanych pomiędzy tą spółką a KSZ nie jest głównym bądź jednym z głównych celów tych transakcji, a po drugie, że uzyskanie obniżenia podatku poprzez wyprowadzenie dochodu w rozumieniu tych przepisów nie stanowi głównej bądź jednej z głównych przyczyn założenia KSZ.

- 63 Jak podnoszą to również skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym, rząd belgijski i Komisja, fakt, że żaden z wyjątków przewidzianych przez przepisy dotyczące KSZ nie może mieć zastosowania i że dążenie do zmniejszenia obciążenia podatkowego było motywem założenia KSZ, jak również zawarcia transakcji pomiędzy tą ostatnią a spółką będącą rezydentem, nie wystarczy do stwierdzenia istnienia czysto sztucznej struktury mającej na celu wyłącznie uniknięcie tego podatku.
- 64 Stwierdzenie istnienia takiej struktury wymaga, oprócz elementu subiektywnego polegającego na dążeniu do uzyskania korzyści podatkowej, aby z elementów obiektywnych wynikało, że mimo formalnego przestrzegania warunków przewidzianych przez prawo wspólnotowe, cel swobody przedsiębiorczości, taki jak przedstawiony w pkt 54 i 55 niniejszego wyroku, nie został osiągnięty (zob. podobnie wyroki z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C-110/99 Emsland-Stärke, Rec. str. I-11569, pkt 52 i 53, oraz z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. str. I-1609, pkt 74 i 75).
- 65 Według tych warunków, przepisy dotyczące KSZ są zgodne z prawem wspólnotowym, gdy stosowanie opodatkowania przewidzianego przez te przepisy jest wyłączone, jeżeli niezależnie od istnienia motywów natury podatkowej założenie KSZ odpowiada rzeczywistym przyczynom ekonomicznym.
- 66 Utworzenie to powinno odpowiadać rzeczywistemu otwarciu zakładu, którego celem jest faktyczne wykonywanie działalności gospodarczej w przyjmującym państwie członkowskim, jak wynika to z orzecznictwa powołanego w pkt 52–54 niniejszego wyroku.
- 67 Jak podnosiły to na rozprawie rząd Zjednoczonego Królestwa i Komisja, stwierdzenie to musi być oparte na elementach obiektywnych i możliwych do sprawdzenia

przez osoby trzecie, w szczególności w odniesieniu do fizycznego istnienia KSZ, w tym posiadania przez nią lokalu, personelu i wyposażenia.

68 Jeżeli badanie tych elementów prowadzi do stwierdzenia, że KSZ odpowiada fikcyjnemu zakładowi, niewykonującemu faktycznie żadnej działalności gospodarczej na terytorium przyjmującego państwa członkowskiego, założenie tej KSZ należy uważać za posiadające cechy czysto sztucznej struktury. Miałoby to miejsce w szczególności w przypadku spółki zależnej o charakterze „spółki adresowej” lub „firmy-krzak” (zob. wyrok z dnia 2 maja 2006 r. w sprawie C-341/04 Eurofood, Zb. Orz. str. I-3813, pkt 34 i 35).

69 Natomiast, jak wskazuje rzecznik generalny w pkt 103 swojej opinii, okoliczność, że działalność związana z osiągnięciem przez KSZ dochodu równie dobrze mogła być wykonywana przez spółkę z siedzibą na terytorium państwa członkowskiego, w którym znajduje się spółka będąca rezydentem, nie pozwala wnioskować o istnieniu czysto sztucznej struktury.

70 Spółka będąca rezydentem, która jest do tego najlepiej predestynowana, powinna uzyskać możliwość wykazania elementów dotyczących rzeczywistej siedziby KSZ i faktycznego charakteru jej działalności.

71 W świetle elementów wykazanych przez spółkę będącą rezydentem, właściwe władze krajowe w celu uzyskania niezbędnych informacji dotyczących rzeczywistej sytuacji KSZ mają możliwość odwołania się do mechanizmów współpracy i wymiany informacji pomiędzy krajowymi administracjami podatkowymi utworzonych poprzez instrumenty prawne, takie jak te wymienione przez Irlandię w uwagach na piśmie, tj. dyrektywę Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącą

wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. L 336, str. 15) i, w niniejszej sprawie, umowę z dnia 2 czerwca 1976 r. pomiędzy Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej a Irlandią w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania unikaniu opodatkowania w zakresie opodatkowania dochodów i zysków z kapitału.

- 72 W niniejszym przypadku do sądu krajowego należy zbadanie, czy, jak twierdzi rząd Zjednoczonego Królestwa, test motywacji, taki jak określony w przepisach dotyczących K SZ, może być interpretowany w sposób pozwalający na ograniczenie stosowania opodatkowania przewidzianego przez te przepisy do czysto sztucznych struktur, czy też kryteria, na jakich opiera się ten test oznaczają, że skoro żaden z wyjątków przewidzianych przez te przepisy nie ma zastosowania, a dążenie do obniżenia podatku w Zjednoczonym Królestwie należy do głównych przyczyn, które doprowadziły do założenia K SZ, spółka dominująca będąca rezydentem jest objęta zakresem stosowania tych przepisów niezależnie od braku elementów obiektywnych, wskazujących na istnienie struktury o takim charakterze.
- 73 W pierwszym przypadku, przepisy dotyczące K SZ należałoby uznać za zgodne z art. 43 WE i 48 WE.
- 74 Natomiast w drugim przypadku, należałoby uznać, jak też podnoszą to skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym, Komisja i na rozprawie rząd cypryjski, że przepisy te są sprzeczne z art. 43 WE i 48 WE.
- 75 W świetle powyższych rozważań, na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 43 WE i 48 WE należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwiają się one uwzględnieniu w podstawie opodatkowania spółki będącej rezydentem z siedzibą w państwie członkowskim dochodu osiągniętego przez K SZ w innym państwie członkowskim, jeżeli dochód ten podlega tam niższemu poziomowi opodatkowania

niż stosowany w pierwszym państwie, chyba że takie uwzględnienie dotyczy jedynie czysto sztucznych struktur, których celem jest uniknięcie należnego podatku krajowego. Należy zatem zaniechać stosowania takiej formy opodatkowania, jeżeli okaże się, na podstawie elementów obiektywnych i możliwych do sprawdzenia przez osoby trzecie, że niezależnie od istnienia motywów natury podatkowej, rzeczona KSZ rzeczywiście ma siedzibę w przyjmującym państwie członkowskim i faktycznie wykonuje tam działalność gospodarczą.

W przedmiocie kosztów

- ⁷⁶ Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał orzeka, co następuje:

Artykuły 43 WE i 48 WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one uwzględnieniu w podstawie opodatkowania spółki będącej rezydentem z siedzibą w państwie członkowskim dochodu osiągniętego przez kontrolowaną spółkę zagraniczną w innym państwie członkowskim, jeżeli dochód ten podlega tam niższemu poziomowi opodatkowania niż stosowany w pierwszym państwie, chyba że takie uwzględnienie dotyczy jedynie czysto sztucznych struktur, których celem jest uniknięcie należnego podatku krajowego. Należy zatem zaniechać stosowania takiej formy opodatkowania, jeżeli okaże się, na podstawie elementów obiektywnych i możliwych do sprawdzenia przez osoby trzecie, że niezależnie od istnienia motywów natury podatkowej, rzeczona spółka kontrolowana rzeczywiście ma siedzibę w przyjmującym państwie członkowskim i faktycznie wykonuje tam działalność gospodarczą.

Podpisy