WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 21 stycznia 2010 r. *

W sprawie C-311/08

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez tribunal de première instance de Mons (Belgia) postanowieniem z dnia 19 czerwca 2007 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 14 lipca 2008 r., w postępowaniu:

Société de Gestion Industrielle SA (SGI)

przeciwko

państwu belgijskiemu,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: J.N. Cunha Rodrigues, prezes drugiej izby pełniący obowiązki prezesa trzeciej izby, P. Lindh, A. Rosas (sprawozdawca), U. Lõhmus i A. Ó Caoimh, sędziowie,

* Język postępowania: francuski.

rzecznik generalny: J. Kokott,
sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 4 czerwca 2009 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Société de Gestion Industrielle SA (SGI) przez adwokatów R. Forestiniego oraz J.F. Liberta,

— w imieniu rządu belgijskiego przez J.C. Halleux, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lummę oraz C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu szwedzkiego przez A. Falk oraz S. Johannesson, działające w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala oraz J.P. Keppennego, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 10 września 2009 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 12 WE, 43 WE, 48 WE i 56 WE.

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Société de Gestion Industrielle SA (SGI) (zwaną dalej „SGI"), spółką prawa belgijskiego, a państwem belgijskim, powstałego na tej podstawie, że krajowe organy podatkowe zwiększyły dochody własne tej spółki o kwotę wyjątkowych lub nieodpłatnych korzyści, które spółka ta przekazała spółkom, z którymi pozostaje w stosunkach współzależności i które mają siedziby w innych państwach członkowskich.

Krajowe ramy prawne

3 Artykuł 26 code des impôts sur les revenus (kodeksu podatków dochodowych), uzupełniony przez arrêté royal (rozporządzenie królewskie) z dnia 10 kwietnia 1992 r. i zatwierdzony ustawą z dnia 12 czerwca 1992 r. (dodatek do *Moniteur belge* z dnia 30 lipca 1992 r., s. 17120) w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu przed sądem krajowym (zwanego dalej „CIR 1992") jest sformułowany następująco:

„Z zastrzeżeniem przepisów art. 54 wyjątkowe lub nieodpłatne korzyści przyznane przez przedsiębiorstwo mające siedzibę w Belgii są doliczane do zysków własnych tego przedsiębiorstwa, chyba że korzyści te są uwzględniane przy ustalaniu podlegających opodatkowaniu dochodów ich beneficjentów.

Niezależnie od ograniczenia przewidzianego w akapicie pierwszym do zysków własnych doliczane są wyjątkowe lub nieodpłatne korzyści przyznane przez powyższe przedsiębiorstwo na rzecz:

1) podatnika, o którym mowa w art. 227, z którym przedsiębiorstwo mające siedzibę w Belgii pozostaje w jakichkolwiek stosunkach współzależności;

2) podatnika, o którym mowa w art. 227 lub przedsiębiorstwa zagranicznego, którzy na mocy przepisów państwa swej siedziby nie podlegają w tym państwie opodatkowaniu podatkiem dochodowym lub objęci są w tym państwie znacznie korzystniejszą regulacją podatkową niż obowiązująca przedsiębiorstwo mające siedzibę w Belgii;

3) podatnika, o którym mowa w art. 227, który prowadzi wspólne interesy z podatnikami wymienionymi w pkt 1 albo 2, albo z wymienionym w pkt 2 przedsiębiorstwem".

4 Z postanowienia odsyłającego wynika, że zdaniem sądu krajowego przyznana korzyść musi być sprzeczna ze zwykłym obrotem handlowym, z zasadami i ustalonymi zwyczajami handlowymi w świetle aktualnych okoliczności gospodarczych i sytuacji ekonomicznej stron, by mogła zostać uznana za „wyjątkową" w rozumieniu art. 26 akapit drugi pkt 1 CIR 1992. Za „nieodpłatną" należy uznać korzyść przyznaną przy braku istniejącego zobowiązania lub tytułem darmym, bez wynagrodzenia.

5 Artykuł 49 CIR 1992 stanowi:

„Jako koszty działalności gospodarczej odliczeniu podlegają koszty, które podatnik poniósł lub poczynił w okresie podatkowym w celu pozyskania lub utrzymania dochodów podlegających opodatkowaniu, a których prawidłowość i kwotę udowodni on na podstawie dokumentów albo, jeśli to nie jest możliwe, poprzez wszystkie inne dopuszczone prawem środki dowodowe poza zeznaniem pod przysięgą.

Za poczynione albo poniesione w okresie podatkowym uważa się takie koszty, które zostały podczas tego okresu faktycznie wypłacone albo poniesione, albo które uzyskały charakter dowiedzionych i ustalonych długów albo strat i zostały zaksięgowane jako takie".

6 W świetle art. 79 CIR 1992:

„Nie można dokonać żadnych odliczeń z tytułu kosztów działalności gospodarczej od części przychodów lub zysków pochodzących z wyjątkowych lub nieodpłatnych korzyści uzyskanych przez podatnika, bezpośrednio lub pośrednio, w jakiejkolwiek postaci lub w jakikolwiek sposób, od przedsiębiorstwa, z którym pozostaje on bezpośrednio lub pośrednio w stosunkach współzależności".

7 Artykuł 207 CIR 1992 wyklucza możliwość dokonania pewnych odliczeń od części dochodu pochodzącego z wyjątkowych lub nieodpłatnych korzyści.

8 Artykuł 227 ust. 2 CIR 1992 definiuje spółki niebędące rezydentami jako:

„spółki zagraniczne […], które nie mają w Belgii siedziby statutowej, głównego zakładu ani siedziby zarządu lub rady administracyjnej".

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

9 SGI jest spółką holdingową prawa belgijskiego. Ma ona udziały w wysokości 65% kapitału zakładowego francuskiej spółki RECYDEM SA (zwanej dalej „Recydem"). Jest ona też jednym z członków rady administracyjnej tej ostatniej spółki.

10 SGI jest jednym z akcjonariuszy spółki prawa luksemburskiego COBELPIN SA (zwanej dalej „Cobelpinem"). W swej odpowiedzi z dnia 7 kwietnia 2009 r. na pytanie pisemne Trybunału z dnia 23 marca 2009 r. spółka SGI wskazała, że udział tej spółki w jej kapitale wynosi 34%. Spółka Cobelpin jest członkiem rady administracyjnej i delegowanym członkiem rady administracyjnej spółki SGI.

11 Pan Leone jest delegowanym członkiem rady administracyjnej spółki SGI oraz jednym z członków rady administracyjnej spółek Cobelpin i Recydem.

12 W dniu 31 grudnia 2000 r. spółka SGI udzieliła spółce Recydem nieoprocentowanej pożyczki na kwotę 37 836 113 BEF (937 933 EUR). Zdaniem belgijskich organów skarbowych za rok podatkowy 2001 należało dodać do dochodów własnych spółki SGI, w trybie art. 26 akapit drugi pkt 1 CIR 1992, kwotę 1 891 806 BEF (46 897 EUR) tytułem

wyjątkowych lub nieodpłatnych korzyści przyznanych przez nią rzeczonej spółce zależnej. Kwota ta odpowiada hipotetycznym odsetkom obliczonym według stawki rocznej w wysokości 5%.

13 Począwszy od dnia 1 lipca 2000 r. spółka SGI przekazywała spółce Cobelpin wynagrodzenia członków rady administracyjnej w wysokości 350 000 LUF (8676 EUR) miesięcznie. Uznając, że przesłanki wskazane w art. 49 CIR 1992 nie zostały spełnione, belgijskie organy skarbowe odmówiły odliczenia kwot tych wynagrodzeń tytułem kosztów zawodowych w latach podatkowych 2001 i 2002. Wypłacone kwoty były ich zdaniem rażąco dysproporcjonalne i bez związku z gospodarczą użytecznością wynagradzanych świadczeń. Przedstawiciel spółki Cobelpin w radzie administracyjnej spółki SGI pełnił funkcje w tej radzie również tytułem osobistym.

14 Zatem do spółki SGI skierowano decyzje w sprawie korekty za lata podatkowe 2001 i 2002. Ponieważ wniesione w dniach 28 stycznia i 9 lutego 2004 r. przez spółkę od tych decyzji podatkowych sprzeciwy zostały oddalone decyzją organu wyższego rzędu w dniu 22 lipca 2004 r., rzeczona spółka wniosła w dniu 4 sierpnia 2004 r. skargę do tribunal de première instance de Mons.

15 Sąd krajowy uważa, że belgijskie organy podatkowe prawidłowo zastosowały art. 26 akapit drugi 1 CIR 1992, powiększając dochody własne spółki SGI o hipotetyczne odsetki od pożyczki przyznane przez nią spółce Recydem. Przyznanie tej pożyczki nie było uzasadnione żadnymi względami ekonomicznymi. Podczas gdy w omawianym okresie rzeczona filia znajdowała się w zrównoważonej sytuacji gospodarczej, osiągając zyski, spółka SGI zaciągnęła pożyczki, które poważnie ciążyły na jej sytuacji finansowej.

16 Co się tyczy wynagrodzeń członka rady administracyjnej przyznanego przez spółkę SGI spółce Cobelpin, sąd krajowy uważa, że nie podlegają one odliczeniu na mocy art. 49 CIR 1992 tytułem wydatków zawodowych. Korzyści te należy dodać do dochodów własnych spółki SGI na podstawie art. 26 akapit drugi pkt 1 CIR 1992.

17 Sąd krajowy ma jednakże wątpliwości co do zgodności tego ostatniego przepisu z zasadą swobody przedsiębiorczości w rozumieniu art. 43 WE i nast. oraz z zasadą swobodnego przepływu kapitału przewidzianą w art. 56 WE i nast. Dochody własne spółki będącej rezydentem zostają bowiem powiększone o kwotę wyjątkowych lub dobrowolnych korzyści przyznanych przez nią, gdy będąca beneficjentem spółka pozostaje w stosunku współzależności z tą pierwszą spółką i ma siedzibę w innym państwie członkowskim, podczas gdy nie ma to miejsca w przypadku gdy korzyści takie zostają przyznane innej spółce będącej rezydentem znajdującej się w takiej sytuacji i mają wpływ na ustalenie podlegających podatkowi dochodów tej ostatniej.

18 W tych okolicznościach tribunal de première instance de Mons postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 43 […] WE w związku z art. 48 [WE] i ewentualnie z art. 12 [WE] sprzeciwia się przepisom państwa członkowskiego wprowadzającym, tak jak w niniejszym przypadku, opodatkowanie wyjątkowej lub nieodpłatnej korzyści po stronie spółki belgijskiej przyznającej tę korzyść spółce z siedzibą w innym państwie członkowskim, z którą łączą ją bezpośrednie lub pośrednie stosunki współzależności, w sytuacji gdy w identycznych okolicznościach spółka będąca rezydentem w Belgii nie może podlegać opodatkowaniu w zakresie wyjątkowej lub nieodpłatnej korzyści, jeżeli korzyść ta zostaje przyznana innej spółce z siedzibą w Belgii, z którą tę pierwszą spółkę belgijską łączą bezpośrednie lub pośrednie stosunki współzależności?

2) Czy art. 56 […] WE w związku z art. 48 [WE] i ewentualnie z art. 12 [WE] sprzeciwia się przepisom państwa członkowskiego wprowadzającym, tak jak w niniejszym przypadku, opodatkowanie wyjątkowej lub nieodpłatnej korzyści po stronie spółki belgijskiej przyznającej tę korzyść spółce z siedzibą w innym państwie członkowskim, z którą łączą ją bezpośrednie lub pośrednie stosunki współzależności, w sytuacji gdy w identycznych okolicznościach spółka będąca rezydentem w Belgii nie może podlegać opodatkowaniu w zakresie wyjątkowej lub nieodpłatnej korzyści, jeżeli korzyść ta zostaje przyznana innej spółce z siedzibą w Belgii, z którą tę pierwszą spółkę belgijską łączą bezpośrednie lub pośrednie stosunki współzależności?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

19 Poprzez dwa pytania sformułowane w sposób prawie identyczny sąd krajowy dąży zasadniczo do ustalenia, czy wykładni art. 43 WE, w związku z art. 48 WE, i/lub art. 56 WE, należy dokonywać w ten sposób, że przepisy te sprzeciwiają się przepisom państwa członkowskiego, takim jak rozpatrywane w postępowaniu przed sądem krajowym, na podstawie których „wyjątkowa" lub „nieodpłatna" korzyść jest opodatkowana u spółki będącej rezydentem, gdy przyznała ona tę korzyść spółce z siedzibą w innym państwie członkowskim, z którą ta pierwsza spółka pozostaje w bezpośrednich lub pośrednich stosunkach współzależności, podczas gdy spółka będąca rezydentem nie może podlegać opodatkowaniu w zakresie takiej korzyści, gdy korzyść ta zostaje przyznana innej spółce będącej rezydentem, z którą tę pierwszą spółkę łączą takie stosunki.

20 Z postanowienia odsyłającego wynika, że pierwsze pytanie dotyczące zasadniczo korzystania ze swobody przedsiębiorczości w rozumieniu art. 43 WE i 48 WE odnosi się do przyznania przez spółkę SGI nieoprocentowanej pożyczki jej spółce zależnej prawa francuskiego, a w szczególności zaliczenia przez belgijskie organy skarbowe do dochodów własnych tej pierwszej spółki, celem ustalenia dochodów podlegających opodatkowaniu, kwoty hipotetycznych odsetek od tej pożyczki, na mocy art. 26 akapit drugi pkt 1 CIR 1992.

21 Z decyzji tej wynika, że drugie pytanie dotyczące zasadniczo wykładni art. 56 WE odnoszącego się do swobodnego przepływu kapitału wiąże się z wypłatą przez spółkę SGI jej akcjonariuszowi regulowanemu przez prawo luksemburskie Cobelpin wynagrodzeń członka rady administracyjnej uznanych za bezzasadnie wysokie i podatkowym ich traktowaniem w tej pierwszej spółce. W świetle tej samej decyzji belgijskie organy skarbowe odmówiły odliczenia tych ostatnich płatności tytułem kosztów zawodowych, powołując się na art. 49 CIR 1992. Elementy zawarte w aktach sprawy nie pozwalają na ustalenie, że organy te zastosowały w tym kontekście art. 26 akapit drugi pkt 1 rzeczonego kodeksu.

22 Jednakże, nawet zakładając, że art. 49 CIR 1992 może mieć charakter istotny dla rozstrzygnięcia sporu toczącego się przed sądem krajowym, nie ma wątpliwości, że sąd krajowy ograniczył się do przedstawienia Trybunałowi kwestii wykładni wskazanych

swobód w odniesieniu do art. 26 akapit drugi pkt 1 CIR 1992. W tym zakresie wystarczy stwierdzić, że sąd ten, który ponosi odpowiedzialność za przedstawienie rozstrzygnięcia sporu, jest najbardziej odpowiedni, w świetle okoliczności przedstawionej mu sprawy, do określenia mających znaczenie dla sprawy krajowych ram prawnych i zakreślenia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w tych ramach (zob. podobnie wyrok z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawach połączonych od C-378/07 do C-380/07 Angelidaki i in., Zb.Orz. s. I-3071, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo).

W przedmiocie mającej zastosowanie swobody

23 Na wstępie należy ustalić, czy i w jakim zakresie rozpatrywane w postępowaniu przed sądem krajowym przepisy krajowe mogą wpływać na korzystanie ze swobody przedsiębiorczości w rozumieniu art. 43 WE i 48 WE i/lub swobodnego przepływu kapitału w świetle art. 56 WE i nast.

24 Wszyscy zainteresowani, którzy przedstawili Trybunałowi uwagi, są zdania, że pytanie pierwsze należy zbadać w świetle swobody przedsiębiorczości. Co się tyczy okoliczności faktycznych będących źródłem drugiego pytania, spółka SGI, podobnie jak rządy belgijski i niemiecki, twierdzą, że przepisy w zakresie swobodnego przepływu kapitału mają zastosowanie. Inni zainteresowani uważają natomiast, że na pytanie to należy odpowiedzieć w ten sam sposób co na pytanie pierwsze. SGI powołuje art. 12 WE w ramach obydwu pytań.

25 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w celu ustalenia, czy przepis krajowy wchodzi w zakres tej lub innej swobody przepływu, należy wziąć pod uwagę przedmiot danego ustawodawstwa (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. s. I-7995, pkt 31–33; z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-452/04 Fidium Finanz, Zb.Orz. s. I-9521, pkt 34, 44–49; z dnia 17 września 2009 r. w sprawie C-182/08 Glaxo Wellcome, Zb.Orz. s. I-8591, pkt 36).

26 Zdaniem rządu belgijskiego przepisy rozpatrywane w postępowaniu przed sądem krajowym dotyczą określenia dochodów brutto spółek będących rezydentami w celu ich opodatkowania. Celem zapobieżenia unikaniu opodatkowania do dochodów spółek zalicza się dochody nieosiągnięte wskutek udzielenia wyjątkowych lub nieodpłatnych korzyści spółkom niebędącym rezydentami pozostającym z nimi w stosunkach współzależności. Uregulowanie to pozwala krajowym organom skarbowym na opodatkowanie, w takich okolicznościach, w spółce będącej rezydentem kwot równych, w zależności od przypadku, nadwyżce wypłaconej przez nią, w porównaniu z ceną w warunkach pełnej konkurencji lub utraconej przez tę spółkę korzyści.

27 W swej odpowiedzi z dnia 24 kwietnia 2009 r. na pytanie pisemne przedstawione przez Trybunał w dniu 23 marca 2009 r. rząd belgijski wskazał, że rozpatrywane w postępowaniu przed sądem krajowym przepisy dotyczą sytuacji, gdy zainteresowane spółki kierują się w ich stosunkach odmiennymi przesłankami niż przedsiębiorstwa niezależne. „Stosunek współzależności" w rozumieniu tych przepisów występuje zwykle, gdy jedna z zainteresowanych spółek posiada w kapitale drugiej udziały, które pozwalają jej sprawować rzeczywisty wpływ na jej decyzje i ustalać jej działania w rozumieniu orzecznictwa wynikającego z wyroku z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-251/98 Baars, Rec. s. I-2787, pkt 22.

28 Trybunał niezmiennie uznawał przepisy krajowe mające zastosowanie w takich okolicznościach za objęte materialnym zakresem stosowania przepisów traktatu dotyczących swobody przedsiębiorczości (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawie Baars, pkt 21, 22; w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 31; w sprawie Glaxo Wellcome, pkt 47).

29 Jednakże zdaniem rządu belgijskiego rozpatrywane w postępowaniu przed sądem krajowym przepisy nie mają być stosowane wyłącznie w sytuacjach objętych zakresem stosowania ww. orzecznictwa w sprawie Baars. Istnienie bowiem stosunku współzależności pomiędzy zainteresowanymi spółkami nie zależy od zakresu udziału jednej z nich w kapitale drugiej. W swej odpowiedzi wskazanej w pkt 27 niniejszego wyroku rząd ten wskazuje, że rzeczone przepisy dotyczą wszystkich powiązań, które w świetle faktów i okoliczności tworzą jakąkolwiek współzależność, bezpośrednią lub pośrednią, pomiędzy zainteresowanymi spółkami. Może chodzić o udział w kapitale innej zainteresowanej spółki, który nie cechuje się „rzeczywistym wpływem" w rozumieniu

tego orzecznictwa, lecz np. ma postać zależności od surowców czy współpracy technicznej lub gwarancji.

30 W świetle tych wskazań należy stwierdzić, że rozpatrywane w postępowaniu przed sądem krajowym przepisy mogą co do zasady wpływać też na korzystanie z innych swobód przepływu, a w szczególności ze swobody przepływu kapitału w rozumieniu art. 56 WE.

31 W zakresie zastosowania art. 12 WE, który ustanawia ogólną zasadę zakazu wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową, należy stwierdzić, że przepis ten może być stosowany samodzielnie wyłącznie w sytuacjach podlegających prawu wspólnotowemu, w odniesieniu do których traktat nie zawiera szczególnych przepisów o zakazie dyskryminacji (zob. w szczególności wyroki: z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98 Metallgesellschaft i in., Rec. s. I-1727, pkt 38, 39; z dnia 11 października 2007 r. w sprawie C-443/06 Hollmann, Zb.Orz. s. I-8491, pkt 28, 29; a także z dnia 17 stycznia 2008 r. w sprawie C-105/07 Lammers & Van Cleeff, Zb.Orz. s. I-173, pkt 14).

32 Tymczasem art. 43 WE i 56 WE przewidują takie szczególne przepisy o zakazie dyskryminacji w dziedzinie swobody przedsiębiorczości i swobodnego przepływu kapitału.

33 Co się tyczy przepisów traktatu mających zastosowanie w takich okolicznościach jak badane w postępowaniu przed sądem krajowym, to należy stwierdzić, że istnienie „współzależności" w rozumieniu rozpatrywanych przepisów, pomiędzy z jednej strony spółką SGI i spółką Recydem, a z drugiej strony spółką SGI i Cobelpin, nie jest sporne przed sądem krajowym.

34 Co się tyczy charakteru tych współzależności, z postanowienia odsyłającego wynika, że spółka SGI posiada 65% udziału w kapitale spółki Recydem. W świetle odpowiedzi wskazanej w pkt 10 niniejszego wyroku udział Cobelpin w kapitale SGI wynosi 34%. Trybunał nie posiada informacji pozwalających na ustalenie, czy istnieją inne powiązania udziałowe pomiędzy tymi spółkami.

35 Udziały te są tej natury, że dają odpowiednio SGI „rzeczywisty wpływ", w rozumieniu orzecznictwa w sprawie Baars przytoczonego w pkt 27 i 28 niniejszego wyroku, na decyzje i działania spółki Recydem, a spółce Cobelpin na decyzje i działania spółki SGI. Ponadto w świetle postanowienia odsyłającego istnieje powiązanie pomiędzy tymi spółkami na poziomie ich administracji.

36 W konsekwencji, ponieważ spór przed sądem krajowym dotyczy wyłącznie wpływu omawianych przepisów na podatkowe traktowanie spółki pozostającej z innymi zainteresowanymi spółkami w stosunku współzależności charakteryzującym się sprawowaniem „rzeczywistego wpływu" w rozumieniu orzecznictwa w sprawie Baars, art. 43 WE i 48 WE dotyczące swobody przedsiębiorczości mają zastosowanie.

37 Zatem na przedstawione pytania należy odpowiedzieć wyłącznie w świetle art. 43 WE i 48 WE. Pytania te należy rozpatrzyć łącznie.

W przedmiocie istnienia ograniczenia swobody przedsiębiorczości

38 Swoboda przedsiębiorczości przyznana obywatelom wspólnotowym na mocy art. 43 WE zapewnia im dostęp do działalności na własny rachunek oraz możliwość jej wykonywania, jak również prawo tworzenia i zarządzania przedsiębiorstwami na tych samych warunkach co określone przez przepisy państwa członkowskiego siedziby dla jego własnych obywateli. Obejmuje ona przysługujące spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Wspólnoty Europejskiej prawo wykonywania

działalności w danym państwie członkowskim za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji (zob. w szczególności wyrok z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-471/04 Keller Holding, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 29; ww. wyrok w sprawie Glaxo Wellcome, pkt 45).

39 Nawet jeśli zgodnie z ich brzmieniem, postanowienia traktatu WE dotyczące swobody przedsiębiorczości mają na celu zapewnienie korzyści w postaci krajowego traktowania w przyjmującym państwie członkowskim, to jednak sprzeciwiają się one temu, by państwo członkowskie pochodzenia ograniczało podejmowanie działalności w innym państwie członkowskim przez swojego obywatela lub przez spółkę utworzoną zgodnie z jego przepisami (zob. w szczególności wyroki: z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, Rec. s. I-4695, pkt 21; z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-10837, pkt 31; z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawie C-298/05 Columbus Container Services, Zb.Orz. s. I-10451, pkt 33; a także z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie C-418/07 Papillon, Zb.Orz. s. I-8947, pkt 16).

40 W odniesieniu do spółek należy wskazać, że ich „siedziba" w rozumieniu art. 48 WE, podobnie jak obywatelstwo osób fizycznych, służy jako łącznik z porządkiem prawnym danego państwa członkowskiego. Dopuszczenie do tego, by państwo członkowskie, w którym przedsiębiorstwo jest rezydentem, mogło swobodnie stosować odmienne traktowanie z tego tylko względu, że siedziba spółki położona jest w innym państwie członkowskim, uczyniłoby art. 43 WE bezprzedmiotowym (zob. podobnie wyroki: z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie 270/83 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. 273, pkt 18; z dnia 13 lipca 1993 r. w sprawie C-330/91 Commerzbank, Rec. s. I-4017, pkt 13; z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-303/07 Aberdeen Property Fininvest Alpha, Zb.Orz. s. I-5145, pkt 38).

41 Spółka SGI, rząd szwedzki oraz Komisja twierdzą, że sporne przepisy stanowią ograniczenie w rozumieniu prawa Unii. Rządy belgijski i niemiecki są odmiennego zdania. Uwzględniając ogólny kontekst, rzeczone przepisy nie są niekorzystne dla spółek będących rezydentami przyznających wyjątkowe i nieodpłatne korzyści spółkom, z którymi pozostają w stosunkach współzależności, a które mają siedziby w innych państwach członkowskich, w porównaniu ze spółkami będącymi rezydentami przyznającymi takie korzyści innym spółkom będącym rezydentami znajdującym się w takiej sytuacji. Zatem rzeczone przepisy nie stanowią ograniczenia.

42 W niniejszej sprawie jest bezsporne, że w świetle rozpatrywanych przed sądem krajowym przepisów wyjątkowe lub nieodpłatne korzyści przyznawane przez spółkę będącą rezydentem spółce pozostającej z nią w stosunku współzależności powiększają dochody własne tej pierwszej spółki wyłącznie wtedy, gdy spółka będąca beneficjentem ma siedzibę w innym państwie członkowskim. Natomiast w przypadku spółki będącej rezydentem taka korzyść nie podlega opodatkowaniu, gdy jest przyznawana innej spółce będącej rezydentem, z którą pozostaje w takim stosunku, pod warunkiem że korzyść jest uwzględniana w ramach podlegających opodatkowaniu dochodów tej ostatniej.

43 Wynika z tego, że sytuacja podatkowa spółki będącej rezydentem w Belgii, która tak jak SGI przyznaje wyjątkowe lub nieodpłatne korzyści spółkom pozostającym z nią w stosunkach współzależności i mających siedziby w innych państwach członkowskich, jest mniej korzystna niż gdyby przyznała takie korzyści spółkom będącym rezydentami pozostającym z nią w takich stosunkach.

44 Taka odmienność traktowania podatkowego pomiędzy spółkami będącymi rezydentami w zależności od miejsca siedziby spółek korzystających z omawianych korzyści może stanowić ograniczenie swobody przedsiębiorczości w rozumieniu art. 43 WE. Spółka będąca rezydentem może bowiem zrezygnować z nabycia, utworzenia lub utrzymania spółki zależnej w innym państwie członkowskim, lub z nabycia czy utrzymania znacznego udziału w spółce mającej siedzibę w tym ostatnim państwie, z powodu podatków obciążających w sytuacji transgranicznej przyznanie korzyści, o których mowa w przepisach rozpatrywanych przed sądem krajowym.

45 Ponadto przepisy te mogą mieć skutek ograniczający w odniesieniu do spółek mających siedziby w innych państwach członkowskich. Spółka taka mogłaby bowiem zrezygnować z nabycia, utworzenia lub utrzymania spółki zależnej w Belgii, lub z nabycia czy utrzymania znacznego udziału w spółce mającej siedzibę w tym ostatnim państwie, z powodu podatków obciążających w tym państwie przyznanie korzyści, o których mowa w tych przepisach.

46 Wniosków tych nie podważają argumenty przedstawione przez rządy belgijski i niemiecki.

47 Rząd belgijski twierdzi, że niekorzystne traktowanie podatkowe wynikające ze stosowania rzeczonych przepisów nie polega na zaliczeniu przez belgijskie organy skarbowe korzyści przyznanych przez spółkę będącą rezydentem do jej dochodów własnych, lecz raczej na ryzyku podwójnego opodatkowania, w przypadku gdy państwo członkowskie siedziby spółki beneficjenta nie dokona korelatywnego dostosowania podatkowego. Ryzyko to jest znacznie obniżone przez możliwość zastosowania konwencji 90/436/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych (Dz.U. L 225, s. 10, zwanej dalej „konwencją arbitrażową").

48 Rząd ten wskazuje ponadto, że w sytuacjach wewnętrznych art. 79 i 207 CIR 1992 ograniczają pewną ilość odliczeń podatkowych w przypadku spółek będących rezydentami, które uzyskały dochody z wyjątkowych lub nieodpłatnych korzyści. Tak więc różnica w traktowaniu podatkowym spółek będących rezydentami w zależności od miejsca siedziby spółek beneficjentów jest mniejsza niż się wydaje.

49 Zdaniem rządu niemieckiego belgijskie organy skarbowe nie stosują żadnych dodatkowych obciążeń podatkowych w sytuacji transgranicznej. Ponieważ nie są one właściwe w zakresie opodatkowania dochodów spółki beneficjenta mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, opodatkowują wyjątkową lub nieodpłatną korzyść w spółce, która jej udzieliła. Rząd ten podkreśla, że w sytuacjach wewnętrznych ten sam rodzaj korzyści podlega opodatkowaniu, nie u spółki będącej rezydentem, która korzyść przyznała, lecz u spółki będącej rezydentem będącej beneficjentem. Zatem ograniczający skutek przepisów rozpatrywanych przed sądem krajowym jest wątpliwy.

50 Na wstępie należy wskazać, że dla uznania przepisów za ograniczenie swobody przedsiębiorczości wystarczy, aby miały taki charakter, że mogą ograniczać wykonywanie tej swobody w danym państwie członkowskim przez spółki mające siedzibę

w innym państwie członkowskim, przy czym nie jest konieczne wykazanie, że sporne przepisy rzeczywiście miały taki skutek, iż skłoniły niektóre z rzeczonych spółek do rezygnacji z nabycia, utworzenia lub utrzymania spółki zależnej w tym pierwszym państwie członkowskim (zob. wyroki: z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 62; z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-231/05 Oy AA, Zb.Orz. s. I-6373, pkt 42).

51 Co się tyczy argumentów dotyczących traktowania podatkowego w sytuacji wewnętrznej dochodów będącej beneficjentem spółki będącej rezydentem, to jak wskazała rzecznik generalna w pkt 45 swej opinii, rzeczone rządy prezentują spojrzenie na całą grupę spółek i zakładają, że wiedza o tym, której spółce w ramach grupy należy przypisać pewne dochody, nie jest istotna.

52 W tym zakresie należy podkreślić, że spółka będąca rezydentem przyznająca wyjątkowe lub nieodpłatne korzyści oraz spółka będąca ich beneficjentem są odrębnymi osobami prawnymi, podlegającymi właściwemu im opodatkowaniu. W każdym razie obciążenie podatkowe ponoszone przez spółkę będącą beneficjentem nie może być utożsamiane z opodatkowaniem, w sytuacji transgranicznej, spornych korzyści u spółki, która je przyznała.

53 Nawet zakładając, że w sytuacji wewnętrznej i w razie gdy dane spółki są powiązane bezpośrednio lub pośrednio w 100%, rozdział obciążenia podatkowego pomiędzy te spółki może w pewnych okolicznościach pozostawać bez wpływu z punktu widzenia podatkowego, należy podkreślić, że w każdym razie w sytuacji transgranicznej istnieje ryzyko podwójnego opodatkowania. Jak słusznie bowiem wskazała rzecznik generalna w pkt 46 i 47 swej opinii, w takiej sytuacji nieodpłatne lub wyjątkowe korzyści przyznane spółce będącej rezydentem i zaliczone do jej dochodów własnych mogą podlegać opodatkowaniu w państwie członkowskim siedziby spółki będącej beneficjentem, u tej spółki.

54 Co się tyczy możliwości zastosowania konwencji arbitrażowej, należy stwierdzić, jak czyni to rzecznik generalna w pkt 48 swej opinii, że wszczęcie postępowania wzajemnego porozumienia pomiędzy zainteresowanymi administracjami skarbowymi, o którym mowa w sekcji 3 art. 6 konwencji, prowadzi do powstania po stronie spółki przedstawiającej swą sprawę w tym trybie dodatkowych opłat administracyjnych i ekonomicznych. Ponadto postępowanie w zakresie wzajemnego porozumienia, po którym w odpowiednim przypadku następuje postępowanie arbitrażowe, może trwać szereg lat. W tym okresie spółka ta musi ponosić ciężar podwójnego opodatkowania. Ponadto w świetle okoliczności wskazanych w pkt 29 niniejszego wyroku przepisy rozpatrywane w postępowaniu przed sądem krajowym znajdują swe zastosowanie w pewnych sytuacjach nieobjętych zakresem stosowania rzeczonej konwencji.

55 W świetle powyższego przepisy państwa członkowskiego, takie jak rozpatrywane w postępowaniu przed sądem krajowym, stanowią ograniczenie swobody przedsiębiorczości w rozumieniu art. 43 WE w związku z art. 48 WE.

W przedmiocie uzasadnienia przepisów rozpatrywanych przed sądem krajowym

56 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem środek mogący ograniczać przewidzianą w art. 43 WE swobodę przedsiębiorczości może zostać dopuszczony wyłącznie wtedy, gdy realizuje praworządny cel zgodny z traktatem i uzasadniony nadrzędnymi względami interesu ogólnego. Ponadto w takim przypadku niezbędne jest, by jego zastosowanie było odpowiednie dla osiągnięcia tak realizowanego celu i nie wykraczało poza to co niezbędne dla jego osiągnięcia (zob. w szczególności wyroki: z dnia 15 maja 1997 r. w sprawie C-250/95 Futura Participations i Singer, Rec. s. I-2471, pkt 26; z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, Rec. s. I-2409, pkt 49; ww. wyroki: w sprawie Marks & Spencer, pkt 35; w sprawie Lammers & Van Cleeff, pkt 25).

57 Rząd szwedzki i Komisja uważają, że rozpatrywane przed sądem krajowym przepisy są uzasadnione potrzebą zapewnienia wyważonego podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwa członkowskie, obawą przed unikaniem opodatkowania i walką z nadużyciami, rozpatrywanymi łącznie. Komisja podkreśla jednakże potrzebę

przestrzegania zasady proporcjonalności. Rządy belgijski i niemiecki wskazują na te same elementy uzasadnienia tytułem pomocniczym.

58 Rząd belgijski podnosi, że rozpatrywane przed sądem krajowym przepisy mają na celu walkę z unikaniem opodatkowania, pozwalając na korektę, w celach podatkowych, sytuacji, gdy spółki kierują się w swych stosunkach względami wykraczającymi poza to, co uzgodniłyby w warunkach pełnej konkurencji. Podczas rozprawy rząd ten wskazał, że inspiracją dla tych przepisów był art. 9 Konwencji modelowej Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) w sprawie podwójnego opodatkowania dotyczącej podatku dochodowego i majątkowego oraz art. 4 konwencji arbitrażowej, które przewidują korektę podobnych dochodów, gdy operacje pomiędzy powiązanymi przedsiębiorstwami nie są zgodne z kryterium pełnej konkurencji.

59 Zdaniem tego rządu „korzyść" w rozumieniu rozpatrywanych przed sądem krajowym przepisów zakłada wzbogacenie beneficjenta i w odniesieniu do osoby uzyskującej taką korzyść, brak rzeczywistego wynagrodzenia równoważnego z korzyścią. Przesłanka dotycząca „wyjątkowego" charakteru tej korzyści dotyczy sytuacji będących przeciwieństwem normalnego obrotu handlowego, zasad i zwyczajów lub tego, co w podobnych sytuacjach stanowi zwyczaj. Kryterium „nieodpłatności" zakłada, że korzyść jest przyznawana w taki sposób, iż nie stanowi wykonania zobowiązania, lub jest przyznawana bez jakiegokolwiek wynagrodzenia.

60 W pierwszej kolejności w odniesieniu wyważonego podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwa członkowskie należy przypomnieć, że uzasadnienie takie jest dopuszczalne w szczególności, gdy dane uregulowania służą zapobieganiu zachowaniom, które mogłyby zagrażać prawu państwa członkowskiego do wykonywania przysługującej mu kompetencji podatkowej w związku z działalnością wykonywaną na jego terytorium (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 46; wyrok z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-347/04 Rewe Zentralfinanz, Zb.Orz. s. I-2647, pkt 42; ww. wyroki: w sprawie Oy AA, pkt 54; a także w sprawie Aberdeen Property Fininvest Alpha, pkt 66).

61 Trybunał przyznał, że ochrona podziału władztwa podatkowego między państwami członkowskimi może sprawić, że konieczne stanie się zastosowanie do działalności gospodarczej spółek mających siedzibę w jednym z tych państw wyłącznie jego przepisów podatkowych zarówno w zakresie zysków, jak i strat (zob. ww. wyrok w sprawie Oy AA, pkt 54; wyrok z dnia 15 maja 2008 r. w sprawie C-414/06 Lidl Belgium, Zb.Orz. s. I-3601, pkt 31).

62 Przyznanie bowiem spółkom prawa wyboru w zakresie zaliczenia ich strat lub zysków w państwie członkowskim położenia ich zakładu lub w innym państwie członkowskim mogłoby w znacznym stopniu naruszyć wyważony podział władztwa podatkowego między państwami członkowskimi, jako że podstawa opodatkowania zostałaby zwiększona w jednym państwie członkowskim i zmniejszona w innym o kwotę przeniesionych strat lub uzyskanych zysków (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Marks & Spencer, pkt 46; w sprawie Oy AA, pkt 55; w sprawie Lidl Belgium, pkt 32).

63 W niniejszej sprawie należy stwierdzić, że pozwolenie spółkom będącym rezydentami na przenoszenie ich zysków w postaci wyjątkowych lub nieodpłatnych korzyści na spółki, z którymi pozostają w stosunkach współzależności i które mają siedziby w innych państwach członkowskich, zagrażałoby naruszeniem wyważonego podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi. Mogłoby to naruszyć sam system podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi, gdyż w zależności od wyboru dokonanego przez spółki pozostające w stosunku współzależności państwo członkowskie spółki przyznającej nieodpłatne lub wyjątkowe korzyści byłoby zmuszone do rezygnacji ze swego prawa do zastosowania, jako państwo rezydencji tej spółki, należności podatkowych od jej dochodów, ewentualnie na rzecz państwa członkowskiego siedziby spółki będącej beneficjentem (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Oy AA, pkt 56).

64 Przewidując opodatkowanie wyjątkowych i nieodpłatnych korzyści u będącej rezydentem, która przyznała tę korzyść spółce mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, rozpatrywane przez sąd krajowy przepisy pozwalają państwu belgijskiemu na wykonywanie swych kompetencji podatkowych w odniesieniu do działalności wykonywanej na jego obszarze.

65 W drugiej kolejności w odniesieniu do zapobiegania unikaniu opodatkowania należy przypomnieć, że przepis krajowy ograniczający swobodę przedsiębiorczości może być uzasadniony, jeżeli dotyczy on właśnie czysto sztucznych struktur, których celem jest uniknięcie stosowania przepisów danego państwa członkowskiego (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie ICI, pkt 26; w sprawie Marks & Spencer, pkt 57; w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 51; a także w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 72).

66 W tym przypadku chociaż przepisy sporne w postępowaniu przed sądem krajowym nie mają w szczególności na celu wyłączenia z zakresu przewidzianej w nich ulgi podatkowej całkowicie sztucznych konstrukcji pozbawionych podstaw gospodarczych, tworzonych jedynie w celu uniknięcia podatku normalnie należnego od dochodów osiągniętych z działalności wykonywanej na terytorium danego kraju, to jednak przepisy te mogą zostać uznane za uzasadnione celem zapobiegania unikaniu opodatkowania rozpatrywanym łącznie z celem w zakresie zachowania wyważonego podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Oy AA, pkt 63).

67 Co się tyczy znaczenia tego elementu uzasadnienia w odniesieniu do okoliczności takich jak w sporze przed sądem krajowym, należy stwierdzić, że pozwolenie spółkom będącym rezydentami na przyznawanie wyjątkowych lub nieodpłatnych korzyści spółkom, z którymi pozostają w stosunkach współzależności i które mają siedziby w innych państwach członkowskich, bez wskazania jakiegokolwiek środka podatkowego o charakterze korygującym, stwarza ryzyko, że za pomocą sztucznych konstrukcji organizowany będzie transfer zysków w ramach spółek pozostających w stosunkach współzależności, skierowany do spółek mających siedziby w państwach członkowskich stosujących niższe stawki podatkowe lub w państwach członkowskich, w których dochody te nie byłyby opodatkowane (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Oy AA, pkt 58).

68 Przewidując opodatkowanie wyjątkowych lub nieodpłatnych korzyści w spółkach będących rezydentami, które przyznały taką korzyść spółce mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, przepisy rozpatrywane przez sąd krajowy są w stanie zapobiec takim praktykom, które są inspirowane istnieniem wyraźnych różnic pomiędzy podstawami opodatkowania lub stawkami podatku stosowanymi w różnych państwach członkowskich i których jedynym celem jest uniknięcie podatku w normalnych warunkach należnego w państwie siedziby spółki, która korzyści udzieliła (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Oy AA, pkt 59).

69 W świetle tych dwóch, uwzględnianych łącznie, elementów dotyczących potrzeby zapewnienia wyważonego podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi i zapobiegania unikaniu podatków, należy stwierdzić, że takie jak rozpatrywane przed sądem krajowym przepisy realizują praworządne cele zgodne z traktatem i należące do nadrzędnych względów interesu ogólnego oraz że są właściwe dla zapewnienia realizacji tych celów.

70 W tych okolicznościach pozostaje zbadać, czy przepisy będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie wykraczają poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia zamierzonych celów, uwzględnionych łącznie.

71 Należy przypomnieć, że przepisy krajowe, które oparte są na analizie elementów obiektywnych i możliwych do zweryfikowania w celu ustalenia, czy dana transakcja stanowi czysto sztuczną strukturę wyłącznie dla celów podatkowych, powinny być uznane za niewykraczające ponad to, co jest niezbędne do realizacji celów w zakresie potrzeby ochrony wyważonego podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwa członkowskie oraz zapobiegania unikaniu opodatkowania, gdy w pierwszej kolejności, w każdym przypadku gdy istnieje podejrzenie, że transakcja wykracza poza to, co zainteresowane spółki uzgodniłyby w warunkach pełnej konkurencji, podatnik może bez przesadnych utrudnień administracyjnych przedstawić dowody w zakresie ewentualnych handlowych względów, dla których transakcja została zawarta (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 82; postanowienie z dnia 23 kwietnia 2008 r. w sprawie C-201/05 Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, Zb.Orz. s. I-2875, pkt 84).

72 W drugiej kolejności, gdy weryfikacja takich elementów prowadzi do wniosku, że przedmiotowa transakcja wykracza poza to, co zainteresowane spółki uzgodniłyby w warunkach pełnej konkurencji, korygujący środek podatkowy musi ograniczyć się do części, która wykracza poza to, co uzgodnionoby w braku sytuacji współzależności między spółkami.

73 Zdaniem rządu belgijskiego ciężar dowodu istnienia „wyjątkowej" lub „nieodpłatnej" korzyści w rozumieniu rozpatrywanych przed sądem krajowym przepisów spoczywa na krajowej administracji skarbowej. Gdy stosuje ona rzeczone przepisy, podatnikowi umożliwia się przedstawienie okoliczności w zakresie ewentualnych handlowych powodów zawarcia badanej transakcji. Dysponuje on terminem miesięcznym — który można przedłużyć — na wykazanie, że wobec okoliczności, w których zawarto tę transakcję, nie chodzi o wyjątkowe lub nieodpłatne korzyści. Jeśli pomimo to administracja zamierza dokonać korekty podatkowej i nie akceptuje argumentów podatnika, może on zaskarżyć tę decyzję do sądu krajowego.

74 Rząd ten dodaje, że w przypadku stosowania rozpatrywanych przed sądem krajowym przepisów wyłącznie wyjątkowa lub nieodpłatna część korzyści jest zaliczana do dochodów własnych spółki będącej rezydentem, która je przyznała.

75 W tych okolicznościach, z zastrzeżeniem weryfikacji, której powinien dokonać sąd krajowy w zakresie dwóch ostatnich punktów dotyczących wykładni i stosowania prawa belgijskiego, należy stwierdzić, że w świetle powyższego takie jak rozpatrywane przed sądem krajowym przepisy są proporcjonalne w stosunku do ogółu realizowanych przez nie celów.

76 W tych okolicznościach na przedstawione pytania należy odpowiedzieć, że wykładni art. 43 WE w związku z art. 48 WE powinno się dokonywać w ten sposób, że nie sprzeciwia się on co do zasady takim jak rozpatrywane przed sądem krajowym przepisom państwa członkowskiego, na podstawie których wyjątkowa lub nieodpłatna korzyść jest opodatkowana w spółce będącej rezydentem, gdy korzyść ta została przyznana spółce mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, z którą ta pierwsza spółka pozostaje bezpośrednio lub pośrednio w stosunkach współzależności, podczas gdy korzyść taka nie jest opodatkowana w spółce będącej rezydentem, jeśli zostałaby przyznana innej spółce będącej rezydentem, z którą ta pierwsza spółka pozostaje w takich stosunkach. Jednakże do sądu krajowego należy przeprowadzenie badania, czy takie jak rozpatrywane przed sądem krajowym przepisy nie wykraczają poza to, co niezbędne dla osiągnięcia realizowanych przez nie celów, rozpatrywanych łącznie.

W przedmiocie kosztów

77 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 (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Wykładni art. 43 WE w związku z art. 48 WE należy dokonywać w ten sposób, że nie sprzeciwia się on co do zasady takim jak rozpatrywane przed sądem krajowym przepisom państwa członkowskiego, na podstawie których wyjątkowa lub nieodpłatna korzyść jest opodatkowana w spółce będącej rezydentem, gdy korzyść ta została przyznana spółce mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, z którą ta pierwsza spółka pozostaje bezpośrednio lub pośrednio w stosunkach współzależności, podczas gdy korzyść taka nie byłaby opodatkowana w spółce będącej rezydentem, jeśli zostałaby przyznana innej spółce będącej rezydentem, z którą ta pierwsza spółka pozostaje w takich stosunkach. Jednakże do sądu krajowego należy przeprowadzenie badania, czy takie jak rozpatrywane przed sądem krajowym przepisy nie wykraczają poza to co niezbędne dla osiągnięcia realizowanych przez nie celów, rozpatrywanych łącznie.

Podpisy