OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
M. POIARESA MADURA
przedstawiona w dniu 21 czerwca 2007 r. [1]

1. Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle w Linzu (sąd do spraw podatkowych, Austria) wystąpił z dwoma pytaniami dotyczącymi wykładni dyrektywy Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału [2] zmienionej dyrektywą Rady 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r. Postępowanie przed sądem krajowym dotyczy spółki, która przeniosła rzeczywiste centrum zarządzania z państwa członkowskiego, które nie nakłada podatku kapitałowego, do państwa, które go nakłada. Sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy dyrektywa pozwala docelowemu państwu członkowskiemu traktować takie przeniesienie jako czynność podlegającą podatkowi kapitałowemu. Trybunał ostatnio rozpatrywał prawie identyczny problem w sprawie C-178/05 Komisja przeciwko Grecji [3].

I — Okoliczności faktyczne i postanowienie odsyłające

2. W dniu 9 września 1999 r. spółka — której utworzenie zostało zgłoszone w dniu 28 lipca 1999 r. — została wpisana do rejestru spółek Republiki Austrii pod firmą „Bausoftware GmbH". Jej jedynym wspólnikiem była spółka Nemetschek AG z siedzibą w Monachium (Niemcy). Rzeczywiste centrum zarządzania spółki znajdowało się w Niemczech, które nie nakładają w ramach swoich kompetencji podatku kapitałowego.

3. W dniu 16 września 1999 r. spółka Nemetschek AG dokonała wpłaty w wysokości 102 000 000 ATS na rzecz Bausoftware GmbH. Na mocy umowy w sprawie wniesienia kapitału z dnia 22 września 1999 r. nastąpiło nabycie jednoosobowego, niezarejestrowanego przedsiębiorstwa „Ing. Auer »Die Bausoftware«" z siedzibą w Mondsee (Austria).

4. O przejęciu zadecydowano podczas walnego zgromadzenia wspólników Bausoftware GmbH, które odbyło się w dniu

1 — Język oryginału: portugalski.

2 — Dz.U. wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. I, str. 11–15, ostatnio zmieniona dyrektywą Rady 2006/98/WE z dnia 20 listopada 2006 r. dostosowującą niektóre dyrektywy w dziedzinie opodatkowania w związku z przystąpieniem Bułgarii i Rumunii (Dz.U. L 363, str. 129).

3 — Wyrok z dnia 7 czerwca 2007 r., Zb.Orz. str. I-4185. Zobacz również pkt 34–52 opinii rzecznika generalnego J. Kokott w tej sprawie.

22 września 1999 r. W tym samym czasie H. Auer, zamieszkały w Austrii, został powołany na kolejnego członka zarządu spółki. Ponadto podjęto uchwałę o szczególnym prawie zarządu dla niego. Wreszcie firma spółki Bausoftware GmbH została zmieniona na „Ing. Auer – Die Bausoftware GmbH".

5. Zgodnie z § 2 pkt 5 Kapitalverkehrsteuergesetz (austriackiej ustawy o podatku od obrotu kapitałem, zwanej dalej „KVG") [4], przeniesienie centrum zarządzania zagranicznej spółki kapitałowej do Austrii podlega podatkowi kapitałowemu, jeżeli wskutek przeniesienia spółka staje się austriacką spółką kapitałową.

6. Po przeprowadzeniu kontroli przez Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, (urząd podatkowy) decyzją z dnia 6 czerwca 2005 r., austriacki organ podatkowy nałożył na spółkę Ing. Auer – Die Bausoftware GmbH (zwaną dalej „skarżącą") podatek kapitałowy w wysokości 104 680,20 EUR, to jest 1% wartości udziałów w majątku spółki, czyli kwoty 10 468 017,90 EUR.

7. Skarżąca wniosła odwołanie od tej decyzji do Unabhängiger Finanzsenat, który skierował do Trybunału następujące pytania:

„1) Jeżeli rzeczywiste centrum zarządzania spółki, przedsiębiorstwa, stowarzyszenia lub osoby prawnej zostało przeniesione z jednego państwa członkowskiego, które zniosło podatek kapitałowy przed jej utworzeniem, do innego państwa członkowskiego, które taki podatek w tym momencie pobiera, to czy okoliczność, iż pierwsze państwo członkowskie zrezygnowało z pobierania podatku kapitałowego, uchylając stosowną krajową podstawę prawną, stoi na przeszkodzie uznania tej spółki, przedsiębiorstwa, stowarzyszenia lub osoby prawnej za spółkę kapitałową do celów »naliczania [poboru] podatku kapitałowego« w rozumieniu art. 4 ust. 1 lit. g) dyrektywy 69/335 […] zmienionej dyrektywą 85/303 […] i art. 4 ust. 3 lit. b) dyrektywy 69/335 […]?

2) Czy art. 7 ust. 2 dyrektywy 69/335 […] zmienionej dyrektywą 85/303 […] zabrania państwu członkowskiemu, do którego spółka kapitałowa przenosi rzeczywiste centrum zarządzania spółki, pobrania podatku kapitałowego w związku z przeniesieniem rzeczywistego centrum zarządzania spółki z tytułu czynności określonych w art. 4 ust. 1 lit. a) i g) dyrektywy 69/335 […] zmienionej dyrektywą 85/303 […], jeżeli czynności te zostały przeprowadzone w okresie, w którym spółka kapitałowa miała rzeczywiste centrum zarządzania spółki w państwie członkowskim, które przed jej utworzeniem zrezygnowało z pobierania podatku kapitałowego, uchylając stosowną krajową podstawę prawną?".

4 — BGBl. nr 629/1994.

II — Ocena

8. Państwa członkowskie, które nakładają podatki pośrednie od gromadzenia kapitału, muszą to czynić z poszanowaniem wspólnego systemu ustanowionego dyrektywą 69/335. W zakresie, którego dotyczy niniejsza sprawa, system ten funkcjonuje następująco.

9. Artykuł 2 określa miejsce opodatkowania. Zgodnie z art. 2 ust. 1 „[t]ransakcje podlegające podatkowi kapitałowemu podlegają opodatkowaniu jedynie w tym państwie członkowskim, na którego terytorium znajduje się rzeczywiste centrum zarządzania spółki kapitałowej w momencie przeprowadzania tych transakcji".

10. Pojęcie „spółka kapitałowa" zostało zdefiniowane w art. 3. Artykuł 3 ust. 1 lit. a) przewiduje dla każdego państwa członkowskiego typy spółek, które należy uznać za spółki kapitałowe. Przewiduje na przykład, że spółki prawa austriackiego typu „Gesellschaft mit beschränkter Haftung" są spółkami kapitałowymi na potrzeby dyrektywy. Ponadto w art. 3 ust. 1 przewiduje dalsze dwie kategorie spółek kapitałowych. Na przykład zgodnie z art. 3 ust. 1 lit. b) każda spółka, której udziały w kapitale lub majątku mogą być przedmiotem transakcji na giełdzie, jest spółką kapitałową. Wreszcie art. 3 ust. 2 przewiduje, że co do zasady wszelkie inne spółki wykonujące działalność skierowaną na zysk uważa się za spółki kapitałowe, jednak państwa członkowskie mają prawo, do celów naliczenia podatku kapitałowego, nie uważać ich za takie spółki.

11. Istnieje możliwość, aby spółka prawa jednego państwa członkowskiego miała rzeczywiste centrum zarządzania w innym państwie członkowskim. Jeśli spółka mieści się w art. 3 ust. 1, oba państwa członkowskie muszą ją uznawać za „spółkę kapitałową" na potrzeby dyrektywy. Jednak jeśli spółka mieści się w art. 3 ust. 2, możliwe jest, że powstaną rozbieżności i jedno państwo członkowskie uzna ją za „spółkę kapitałową", podczas gdy inne państwo członkowskie za taką jej nie uzna. Może się zatem zdarzyć, że spółka jest utworzona według prawa państwa członkowskiego, które uznaje ją za „spółkę kapitałową", jednak spółka ta nie będzie w ten sposób traktowana, jeśliby posiadała rzeczywiste centrum zarządzania w innym państwie członkowskim, które nie uznaje jej za „spółkę kapitałową".

12. Artykuł 4 ust. 1 wymienia różne rodzaje transakcji, które podlegają podatkowi

kapitałowemu. Wyliczenie zawiera utworzenie spółki kapitałowej. Zawiera również w art. 4 ust. 1 lit. g) „przeniesienie z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego rzeczywistego centrum zarządzania spółki […], która do celów naliczania podatku kapitałowego jest uważana w tym drugim państwie członkowskim za spółkę kapitałową, natomiast w tym innym państwie członkowskim nie jest za taką uważana". Innymi słowy art. 4 ust. 1 lit. g) znajduje zastosowanie, jeśli spółka ma rzeczywiste centrum zarządzania w państwie członkowskim, które nie uznaje jej za „spółkę kapitałową", i decyduje się przenieść swoje rzeczywiste centrum zarządzania do innego państwa członkowskiego, które uznaje tę spółkę za „spółkę kapitałową". Docelowe państwo członkowskie musi traktować to przeniesienie w taki sam sposób, jakby traktowało utworzenie spółki kapitałowej w ramach jego jurysdykcji. W istocie w kontekście przeniesienia rzeczywistego centrum zarządzania spółki z jednego państwa członkowskiego do drugiego art. 4 ust. 1 lit. g) odnosi się do rozbieżności, która może powstać w konsekwencji stosowania art. 3 ust. 2.

13. Dyrektywa przewiduje w ten sposób wspólny system nakładania podatku kapitałowego. Jednak nie zobowiązuje ona państw członkowskich do nakładania podatku kapitałowego. Większość państw członkowskich, w tym Niemcy, zniosło podatek od gromadzenia kapitału. Artykuł 7 ust. 2 dyrektywy zezwala na to państwom członkowskim. W istocie w preambule dyrektywy 85/303 zmieniającej dyrektywę 69/335 stwierdza się, że „konsekwencje gospodarcze podatku kapitałowego są niekorzystne dla łączenia i rozwoju przedsiębiorstw" oraz że najlepszym rozwiązaniem stymulującym inwestycje „byłoby zniesienie podatku kapitałowego", lecz „utrata przychodów, które byłyby wynikiem podjęcia takich środków, jest nie do przyjęcia dla niektórych państw członkowskich". W konsekwencji niektóre państwa członkowskie nadal nakładają podatek kapitałowy zgodnie ze wspólnym systemem ustanowionym dyrektywą 69/335, podczas gdy inne postanowiły nie nakładać go wcale [5].

14. Z postanowienia odsyłającego wynika jasno, że spółka, której dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, jest objęta zakresem art. 3 ust. 1 lit. a) dyrektywy. Zatem sąd krajowy zwraca się w istocie z następującym pytaniem: „Czy art. 4 ust. 1 lit. g) dyrektywy 69/335 zmienionej dyrektywą 85/303 obejmuje przeniesienie z państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego rzeczywistego centrum zarządzania spółki, która do celów poboru podatku kapitałowego jest »spółką kapitałową« w rozumieniu art. 3 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy, w sytuacji gdy to poprzednie państwo członkowskie wyłączyło wszystkie transakcje spod opodatkowania podatkiem kapitałowym zgodnie z art. 7 ust. 2 tej dyrektywy?".

5 — Jedynie Grecja, Hiszpania, Cypr, Luksemburg, Austria, Polska i Portugalia nadal stosują podatek kapitałowy. Zobacz komunikat prasowy Komisji IP/06/1673 z dnia 4 grudnia 2006 r.

15. Dyrektywa pozwala na udzielenie jedynie negatywnej odpowiedzi na to pytanie. Pojęcie „spółki kapitałowej" użyte w art. 4 ust. 1 lit. g) zostało zdefiniowane w art. 3 dyrektywy. Artykuł 3 ust. 1 zawiera jasną definicję tego, co jest „spółką kapitałową". Artykuł 7 ust. 2 pozwala państwom członkowskim zwolnić z podatku kapitałowego spółki, które mieszczą się w tej definicji, lecz — jak to wyjaśnił Trybunał w wyroku w sprawie Komisja przeciwko Grecji [6] — okoliczność, że państwo członkowskie zdecydowało się skorzystać z możliwości nienakładania podatku kapitałowego, nie ma znaczenia dla kwestii, czy spółka, która posiada w tym państwie członkowskim rzeczywiste centrum zarządzania, jest „spółką kapitałową" w rozumieniu art. 3 ust. 1 dyrektywy [7]. Spółka może się zatem znaleźć w korzystnej sytuacji, w której nie podlega podatkowi kapitałowemu, lecz nie oznacza to, że przestaje ona być spółką kapitałową.

16. Jednak analiza problemu, przed którą stoi sąd krajowy, nie powinna skończyć się w tym punkcie, bez zbadania wątpliwości podniesionych przez rząd austriacki, które dotyczą zapobiegania unikaniu opodatkowania.

17. Dyrektywa nie przewiduje szczególnych przepisów dotyczących wyraźnie unikania opodatkowania. Jednak art. 2 ust. 1 stanowi, że transakcje podlegające podatkowi kapitałowemu mają być opodatkowane tylko w tym państwie członkowskim, na którego terytorium znajduje się rzeczywiste centrum zarządzania spółki kapitałowej. Przepis ten należy odczytywać w świetle zakazu nadużywania prawa wspólnotowego, który obowiązuje jako ogólna reguła interpretacyjna w całym orzecznictwie Trybunału [8]. Jak Trybunał stwierdził w wyroku w sprawie Halifax i in., „nie można poszerzać zakresu prawa wspólnotowego, tak aby objąć nim nadużycia podmiotów gospodarczych, to znaczy transakcje, które nie są przeprowadzane w ramach zwykłych transakcji handlowych, lecz wyłącznie w celu nadużycia korzyści przewidzianych w prawie wspólnotowym" [9].

18. Podobnie w wyroku w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas [10], który dotyczy postanowień traktatu w przedmiocie swobody działalności gospodarczej, Trybunał rozróżnił rzeczywiste korzystanie ze swobody działalności gospodarczej od działalności wykonywanej wyłącznie w celu wykorzystania korzystniejszego systemu opodatkowania innego państwa członkowskiego. Stwierdził on, że celem swobody działalności gospodarczej jest umożliwienie

6 — Sprawa C-178/05, ww. w przypisie 3.

7 — Zobacz w tym kontekście pkt 29–31 wyroku. Zobacz również analogicznie wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawie C-494/03 Senior Engineering Investments, Zb.Orz. str. I-525, pkt 43.

8 — Zobacz moją opinię w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. str. I-1609, pkt 64 i 71.

9 — Wyrok w sprawie Halifax i in. ww. w przypisie 8, pkt 69. Zobacz również pkt 57 opinii rzecznika generalnego Kokott w sprawie C-321/05 Kofoed, zawisłej obecnie przed Trybunałem.

10 — Wyrok z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04, Zb.Orz. str. I-7995.

obywatelom Wspólnoty uczestniczenia w sposób stały i ciągły w życiu gospodarczym państwa członkowskiego innego niż państwo członkowskie pochodzenia [11]. Pojęcie działalności gospodarczej zawarte w art. 43 WE zakłada zatem istnienie rzeczywistego przedsiębiorstwa w przyjmującym państwie członkowskim i wykonywanie tam rzeczywistej działalności gospodarczej, lecz nie obejmuje „tworzenia czysto sztucznych struktur, w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych" [12]. W konsekwencji „obywatele państwa członkowskiego nie mogą usiłować uchylać się od stosowania prawa krajowego poprzez nadużywanie ułatwień stworzonych na mocy traktatu" [13].

19. Tę samą zasadę można stosować do dyrektywy. Celem art. 2 dyrektywy jest zapewnienie, że transakcja, która może podlegać podatkowi kapitałowemu, ma stanowić zdarzenie podatkowe w tylko jednym państwie członkowskim. Jednak spółkom nie wolno obchodzić ustawodawstwa krajowego poprzez wykorzystanie tego przepisu. Zatem pojęcie „rzeczywistego centrum zarządzania spółki" zawarte w art. 2 ust. 1 należy interpretować w taki sposób, aby wykluczyć sytuacje stworzone w sztuczny sposób w wyłącznym celu osiągnięcia korzyści podatkowych [14].

20. Jednak to do sądu krajowego należy ustalenie na podstawie obiektywnych dowodów, czy w sprawie przed nim zawisłej miała miejsce czynność stanowiąca nadużycie [15].

11 — Wyrok w sprawie Cadbury Schweppes, ww. w przypisie 10, pkt 53. Zobacz również wyrok z dnia 30 listopada 1995 r. w sprawie C-55/94 Gebhard, Rec. str. I-4165, pkt 25.

12 — Wyrok w sprawie Cadbury Schweppes, ww. w przypisie 10, pkt 55.

13 — Wyrok w sprawie Cadbury Schweppes, ww. w przypisie 10, pkt 35; zob. również pojęcie „podwójnej neutralności" w pkt 67 mojej opinii w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. I-10837.

14 — Zobacz analogicznie wyroki z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C-110/99 Emsland-Stärke, Rec. str. I-11569; z dnia 6 kwietnia 2006 r. w sprawie C-456/04 Agip Petroli, Zb.Orz. str. I-3395, pkt 22 i w sprawie Halifax i in., ww. w przypisie 8, pkt 82 i 86.

15 — Wyrok w sprawie Agip Petroli, ww. w przypisie 14, pkt 21 i 24 oraz wyrok w sprawie Halifax i in., ww. w przypisie 8, pkt 86.

III — Wnioski

21. W świetle powyższego proponuję, aby Trybunał udzielił Unabhängiger Finanzsenat następującej odpowiedzi:

Artykuł 4 ust. 1 lit. g) dyrektywy Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału zmienionej dyrektywą Rady 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r. nie obejmuje przeniesienia z państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego rzeczywistego centrum zarządzania spółki, która jest spółką kapitałową w rozumieniu art. 3 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy. W tym kontekście bez znaczenia jest, czy poprzednie państwo członkowskie wyłączyło wszystkie transakcje spod opodatkowania podatkiem kapitałowym zgodnie z art. 7 ust. 2 tej dyrektywy.

Pojęcie „rzeczywistego centrum zarządzania spółki" zawarte w art. 2 ust. 1 odczytywane w świetle zakazu nadużywania prawa wspólnotowego nie stosuje się do sytuacji stworzonych w sztuczny sposób w wyłącznym celu osiągnięcia korzyści podatkowych. Do sądu krajowego należy ustalenie na podstawie obiektywnych dowodów, czy w sprawie przed nim zawisłej miała miejsce czynność stanowiąca nadużycie.