WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 8 listopada 2007 r. *

W sprawie C-251/06

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Austria) postanowieniem z dnia 31 maja 2006 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 6 czerwca 2006 r., w postępowaniu:

Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH

przeciwko

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, G. Arestis, R. Silva de Lapuerta (sprawozdawca), E. Juhász i T. von Danwitz, sędziowie,

* Język postępowania: niemiecki.

rzecznik generalny: M. Poiares Maduro,
sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 29 marca 2007 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH przez J. Wiedlroithera oraz G. Aignera, Rechtsanwälte,

— w imieniu rządu austriackiego przez C. Pesendorfer oraz G. Glegę oraz J. Bauera, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu greckiego przez I. Pouli oraz M. Tassopoulou, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu hiszpańskiego przez M. Muñoza Péreza, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu polskiego przez E. Ośniecką-Tamecką, działającą w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez M. Afonso oraz W. Möllsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 21 czerwca 2007 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 4 ust. 1 lit. g) i ust. 3 lit. b) oraz art. 7 ust. 2 dyrektywy Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.U. L 249, str. 25) zmienionej dyrektywą Rady 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r. (Dz.U. L 156, str. 23) i aktem dotyczącym warunków przystąpienia Republiki Austrii, Republiki Finlandii i Królestwa Szwecji oraz dostosowań w traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej (Dz.U. 1994, C 241, str. 21 i Dz.U. 1995, L 1, str. 1, zwanej dalej „dyrektywą 69/335").

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu zawisłego pomiędzy Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH (zwaną dalej „ING. AUER – Die Bausoftware") a Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (urzędem podatkowym w Freistadt Rohrbach Urfahr), dotyczącego żądania zapłaty przez ten ostatni podatku kapitałowego w kwocie 104 680,20 EUR.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 2 ust. 1 i 2 dyrektywy 69/335 przewiduje:

„1. Transakcje 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.

2. Jeśli rzeczywiste centrum zarządzania spółki kapitałowej znajduje się w państwie trzecim, a jej statutowa siedziba znajduje się w państwie członkowskim, transakcje podlegające podatkowi kapitałowemu podlegają opodatkowaniu w tym państwie członkowskim, w którym znajduje się statutowa siedziba".

4 Artykuł 3 dyrektywy 69/335 stanowi:

„1. Do celów niniejszej dyrektywy »spółki kapitałowe« to:

a) spółki na mocy prawa belgijskiego, duńskiego, niemieckiego, hiszpańskiego, francuskiego, greckiego, włoskiego, irlandzkiego, luksemburskiego, niderlandzkiego, portugalskiego i Zjednoczonego Królestwa, znane pod następującymi nazwami, odpowiednio:

[…]

— société de personnes à responsabilité limitée/ personenvennootschap met beperkte aansprakelijkheid, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, sociedad de responsabilidad limitada, société à responsabilité limitée, Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης, società a responsabilità limitata, société à responsabilité limitée, sociedade por quotas;

Firmy prawa austriackiego znane jako:

— »Aktiengesellschaft«,

— »Gesellschaft mit beschränkter Haftung«;

[…]

2. Do celów stosowania niniejszej dyrektywy, wszelkie inne spółki, przedsiębiorstwa, stowarzyszenia lub osoby prawne prowadzące działalność skierowaną na zysk uważa się za spółki kapitałowe. Jednak państwa członkowskie mają prawo, do celów naliczenia [poboru] podatku kapitałowego, nie uważać ich za takie spółki".

5 Zgodnie z art. 4 ust. 1 i 3 dyrektywy 69/335:

„1. Podatkowi kapitałowemu podlegają następujące operacje:

a) utworzenie spółki kapitałowej;

[…]

c) podwyższenie kapitału spółki kapitałowej poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju;

[…]

g) przeniesienie z państwa trzeciego do państwa członkowskiego statutowej siedziby spółki, przedsiębiorstwa, stowarzyszenia lub osoby prawnej, której rzeczywiste centrum zarządzania znajduje się w państwie trzecim, i która, do celów naliczania [poboru] podatku kapitałowego, jest uważana w tym państwie członkowskim za spółkę kapitałową;

[…]

3. Utworzenie spółki kapitałowej, w rozumieniu ust. 1 lit. a) nie obejmuje jakiejkolwiek zmiany aktu założycielskiego lub statutu spółki kapitałowej, w szczególności:

[…]

b) przeniesienia z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego rzeczywistego centrum zarządzania spółki lub statutowej siedziby spółki, przedsiębiorstwa, stowarzyszenia lub osoby prawnej, która, do celów naliczania [poboru] podatku kapitałowego jest uważana w obu państwach członkowskich za spółkę kapitałową;

[…]".

6 Artykuł 7 ust. 1 i 2 dyrektywy 69/335 przewiduje:

„1. Państwa członkowskie zwolnią z podatku kapitałowego operacje, inne niż operacje określone w art. 9, które w dniu 1 lipca 1984 r. były zwolnione z podatku lub opodatkowane stawką 0,50% lub niższą.

[…]

2. Państwa członkowskie mogą zwolnić z podatku kapitałowego wszystkie operacje inne niż określone w ust. 1 lub naliczyć [pobrać] od nich podatek o jednolitej stawce nie przekraczającej 1%".

Prawo krajowe

Prawo austriackie

7 Podstawę prawną poboru podatku kapitałowego w Austrii stanowi część I Kapitalverkehrsteuergesetz z dnia 16 października 1934 r. (austriackiej ustawy o podatku od przepływów kapitałowych, deutsches RGBl. I. S 1058/1934), zmienionej ustawą z dnia 12 stycznia 1999 r. (BGBl. I, 28/1999, zwanej dalej „KVG").

8 Zgodnie z art. 2 KVG:

„Podlega podatkowi kapitałowemu:

[…]

5. Przeniesienie zarządu lub siedziby statutowej zagranicznej spółki kapitałowej do Austrii, jeśli w związku z tym przeniesieniem spółka ta staje się spółką prawa austriackiego. Zasada ta nie znajduje zastosowania, jeśli spółka przed przeniesieniem zarządu lub siedziby statutowej była uznawana za spółkę kapitałową do celów poboru podatku kapitałowego w państwie członkowskim Unii Europejskiej;

[…]".

9 Artykuł 4 ust. 1 i 2 KVG wymienia spółki kapitałowe i spółki uznawane za takie do celów poboru podatku kapitałowego. Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 2 KVG spółkami kapitałowymi są między innymi spółki z ograniczoną odpowiedzialnością („Gesellschaften mit beschränkter Haftung").

Prawo niemieckie

10 Artykuł 4 ust. 1 pkt 2 Gesetz zur Verbesserung der Rahmenbedingungen der Finanzmärkte (Finanzmarktbeförderungsgesetz) [ustawy o poprawie przepisów dotyczących rynków finansowych (ustawy wspierającej rynki finansowe)] z dnia 22 lutego 1990 r. (BGBl. 1990 I, str. 266) uchylił Kapitalverkehrsteuergesetz z dnia 17 listopada 1972 r. (BGBl. 1972 I, str. 2130) i w konsekwencji zniósł podatek kapitałowy z dniem 1 stycznia 1992 r.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

11 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" (zwana dalej „Bausoftware"). Jej jedynym wspólnikiem była spółka prawa niemieckiego Nemetschek AG (zwana dalej „Nemetschek"). Rzeczywiste centrum zarządzania Bausoftware znajdowało się w Niemczech.

12 W dniu 16 września 1999 r. spółka Nemetschek dokonała wpłaty w wysokości 102 000 000 ATS na rzecz Bausoftware. Na mocy umowy w sprawie wniesienia kapitału z dnia 22 września 1999 r. nastąpiło wniesienie do Bausoftware jednoosobowego, niezarejestrowanego przedsiębiorstwa „ING. Auer »Die Bausoftware«" z siedzibą w Mondsee (Republika Austrii).

13 Przejęcie to zostało zaaprobowane podczas walnego zgromadzenia wspólników Bausoftware, które odbyło się w tym samym dniu.

14 Podczas tego zgromadzenia H. Auer, zamieszkały w Austrii, został powołany na członka zarządu Bausoftware i przyznano mu szczególne prawo zarządu. Wreszcie firma spółki została zmieniona na ING. AUER – Die Bausoftware.

15 Po przeprowadzeniu kontroli w tej spółce przez Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (austriacki organ podatkowy), decyzją z dnia 6 czerwca 2005 r., nałożył na nią podatek kapitałowy w wysokości 104 680,20 EUR, co odpowiadało 1% wartości udziałów w majątku spółki, w związku z przeniesieniem rzeczywistego centrum zarządzana z Niemiec do Austrii, zgodnie z przepisami KVG.

16 Rozpoznając odwołanie złożone przez ING. AUER – Die Bausoftware od tej decyzji, Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (niezależny trybunał ds. podatkowych, ośrodek zamiejscowy w Linz) postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„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) […] i art. 4 ust. 3 lit. b) dyrektywy 69/335 […]?

2) Czy art. 7 ust. 2 dyrektywy 69/335 […] 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 […], 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?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

17 Poprzez przedstawione pytania prejudycjalne, które należy rozpatrywać łącznie, sąd krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy rezygnacja przez państwo członkowskie z poboru podatku kapitałowego stanowi przeszkodę dla tego, aby spółkę zakwalifikować jako spółkę kapitałową „do celów poboru podatku kapitałowego" w rozumieniu art. 4 ust. 1 lit. g) dyrektywy 69/335 przy przeniesieniu jej rzeczywistego centrum zarządzania z tego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego, w którym podatek ten jest nadal nakładany.

18 Na wstępie należy wyjaśnić, że przedmiotem analizy Trybunału nie jest kwestia, czy wpis spółki Bausoftware do rejestru spółek w Republice Austrii w dniu 9 września 1999 r. oraz przelanie przez Nemetschek 102 mln AST na jej rzecz w dniu 16 września 1999 r. można zakwalifikować jako utworzenie spółki kapitałowej lub podniesienie kapitału spółki kapitałowej, które jako takie podlegają podatkowi kapitałowemu zgodnie z art. 4 ust. 1 lit. a) lub c) dyrektywy 69/335.

19 Ponadto z utrwalonego orzecznictwa wynika, że w ramach postępowania, o którym mowa w art. 234 WE, które jest oparte na jasnym podziale zadań sądów krajowych i Trybunału, wszelka ocena stanu faktycznego sprawy należy do sądu krajowego

(wyroki z dnia 15 listopada 1979 r. w sprawie 36/79 Denkavit Futtermittel, Rec. str. 3439, pkt 12, i z dnia 15 maja 2003 r. w sprawie C-282/00 RAR, Rec. str. I-4741, pkt 46). Zatem analiza Trybunału opiera się na ustaleniu sądu krajowego, zgodnie z którym okoliczności faktyczne przedstawione w pkt 11–14 niniejszego wyroku oznaczają przeniesienie rzeczywistego centrum zarządzania z jednego państwa członkowskiego do innego.

20 Z postanowienia odsyłającego wynika jasno, że spółka, której dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością prawa austriackiego.

21 Z art. 3 ust. 1 dyrektywy 69/335, którego treść została zacytowana w pkt 4 niniejszego wyroku, wynika, że przepis ten określa w sposób wiążący i jednolity dla wszystkich państw członkowskich spółki mające charakter spółek kapitałowych w rozumieniu dyrektywy 69/335.

22 Ponadto art. 4 ust. 1 dyrektywy 69/335 określa czynności podlegające podatkowi kapitałowemu.

23 Jeśli chodzi o przeniesienie rzeczywistego centrum zarządzania, art. 4 ust. 1 lit. g) dyrektywy 69/335 stanowi, że w szczególności „przeniesienie z państwa trzeciego do państwa członkowskiego statutowej siedziby spółki, przedsiębiorstwa, stowarzyszenia lub osoby prawnej, której rzeczywiste centrum zarządzania znajduje się w państwie trzecim, i która, do celów poboru podatku kapitałowego, jest uważana w tym państwie członkowskim za spółkę kapitałową" podlega podatkowi kapitałowemu.

24 Natomiast zgodnie z art. 4 ust. 3 lit. b) tej dyrektywy „przeniesieni[e] z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego rzeczywistego centrum

zarządzania spółki lub statutowej siedziby spółki, przedsiębiorstwa, stowarzyszenia lub osoby prawnej, która, do celów poboru podatku kapitałowego jest uważana w obu państwach członkowskich za spółkę kapitałową" nie stanowi utworzenia spółki kapitałowej w rozumieniu art. 4 ust. 1 lit. a).

25 Wynika z tego, że aby czynność tego rodzaju mogła podlegać podatkowi kapitałowemu w docelowym państwie członkowskim, dana spółka nie powinna być uważana za spółkę kapitałową w państwie członkowskim pochodzenia.

26 Rządy, które przedłożyły Trybunałowi uwagi, utrzymują, że skoro spółka nie jest opodatkowana z tytułu podatku kapitałowego w państwie członkowskim pochodzenia z powodu zniesienia przez nie tego podatku, to spółka ta nie jest uważana do celów poboru podatku kapitałowego w tym państwie członkowskim za spółkę kapitałową, spełniając w ten sposób przesłanki ustalone w art. 4 ust. 1 lit. g) dyrektywy 69/335.

27 Nie można jednak kierować się takim rozumowaniem, nie uprzywilejowując tym samym kwalifikacji jako spółki kapitałowej przyjętej w prawie wewnętrznym kosztem kwalifikacji, która wynika z dyrektywy 69/335.

28 Jak bowiem wskazano w pkt 21 niniejszego wyroku, art. 3 ust. 1 dyrektywy 69/335 określa w sposób wiążący i jednolity dla wszystkich państw członkowskich spółki, które należy uznać za spółki kapitałowe w rozumieniu tej dyrektywy.

29 W konsekwencji jeśli spółka ma jedną z form prawnych przewidzianych w art. 3 ust. 1, należy uznać, że stanowi spółkę kapitałową w rozumieniu dyrektywy 69/335 i nie może zatem podlegać podatkowi kapitałowemu w związku z przeniesieniem jej rzeczywistego centrum zarządzania z jednego państwa członkowskiego do innego z tego powodu, że nie jest uznawana za spółkę kapitałową w państwie członkowskim pochodzenia.

30 Należy dodać, że taka rozbieżność w kwalifikacji, powodująca, że art. 4 ust. 1 lit. g) dyrektywy 69/335 podlega zastosowaniu, jest natomiast możliwa w przypadku spółek, o których mowa w jej art. 3 ust. 2.

31 W istocie stanowiąc, że „[d]o celów stosowania [dyrektywy 69/335], wszelkie inne spółki, przedsiębiorstwa, stowarzyszenia lub osoby prawne prowadzące działalność skierowaną na zysk uważa się za spółki kapitałowe", przepis ten zezwala jednak jednocześnie państwom członkowskim na nieuznawanie za takie do celów poboru podatku kapitałowego zrównanych z nimi w ten sposób spółek, stowarzyszeń lub osób prawnych.

32 Przyznana w ten sposób państwom członkowskim swoboda oceny, której nie posiadają one w odniesieniu do spółek wskazanych w art. 3 ust. 1, może zatem prowadzić do tego, że forma określonej spółki jest kwalifikowana jako spółka kapitałowa w jednym państwie członkowskim, nie będąc tak kwalifikowaną w innym. W przypadku takiej rozbieżności w kwalifikacji przeniesienie rzeczywistego centrum zarządzania danej spółki mieści się w zakresie zastosowania art. 4 ust. 1 lit. g) dyrektywy 69/335.

33 Ponadto Trybunał orzekł już, że uprzywilejowanie kryterium podlegania opodatkowaniu w państwie członkowskim pochodzenia względem kryterium kwalifikacji jako spółki kapitałowej przewidzianego w art. 4 ust. 1 lit. g) dyrektywy 69/335, jest sprzeczne z przepisami tej ostatniej, ponieważ pozwala ono na nakładanie podatku

kapitałowego w przypadkach, w których dyrektywa ta tego nie przewiduje (zob. podobnie wyroki z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie C-178/05 Komisja przeciwko Grecji, Zb.Orz. str. I-4185, pkt 26–30).

34 Ponadto z orzecznictwa Trybunału wynika, że zgodnie z art. 7 ust. 2 dyrektywy 69/335 państwa członkowskie są uprawnione do zwolnienia wkładów kapitałowych z podatku kapitałowego, przy czym zwolnienie to nie skutkuje umożliwieniem innemu państwu członkowskiemu opodatkowania tych wkładów (zob. podobnie wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawie C-494/03 Senior Engineering Investments, Zb.Orz. str. I-525, pkt 43).

35 Zatem okoliczność, że jedno państwo członkowskie skorzystało z uprawnienia przewidzianego w art. 7 ust. 2 dyrektywy 69/335, znosząc podatek kapitałowy, nie skutkuje tym, że przy przeniesieniu rzeczywistego centrum zarządzania spółki kapitałowej z tego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego, to ostatnie może automatycznie objąć tę czynność podatkiem kapitałowym.

36 Z powyższego wynika, że art. 4 ust. 1 lit. g) i ust. 3 lit. b) dyrektywy 69/335 należy interpretować w ten sposób, że rezygnacja przez jedno państwo członkowskie z poboru podatku kapitałowego nie stanowi przeszkody dla tego, by spółka należąca do jednej z kategorii wskazanych w art. 3 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy była kwalifikowana jako spółka kapitałowa do celów poboru podatku kapitałowego w rozumieniu art. 4 ust. 1 lit. g) tej dyrektywy przy przeniesieniu jej rzeczywistego centrum zarządzania z tego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego, w którym podatek ten jest nadal nakładany.

37 Przyjąwszy taką wykładnię należy dodać, że w toku postępowania przed Trybunałem została podniesiona ewentualna kwestia unikania opodatkowania wynikająca z nadużywania zinterpretowanych w ten sposób przepisów dyrektywy 69/335.

38 W tej kwestii, nawet jeśli formalnie sąd krajowy ograniczył swe pytania do wykładni art. 4 ust. 1 lit. g) i ust. 3 lit. b) oraz art. 7 ust. 2 dyrektywy 69/335, okoliczność tego rodzaju nie stanowi przeszkody dla dostarczenia mu przez Trybunał wszystkich elementów wykładni prawa wspólnotowego, które mogą być użyteczne dla rozstrzygnięcia zawisłej przed nim sprawy, bez względu na to, czy sąd ten zawarł owe kwestie w treści swych pytań czy też nie (zob. podobnie wyroki z dnia 12 grudnia 1990 r. w sprawie C-241/89 SARPP, Rec. str. I-4695, pkt 8, z dnia 4 marca 1999 r. w sprawie C-87/97 Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, Rec. str. I-1301, pkt 16, oraz z dnia 26 kwietnia 2007 r. w sprawie C-392/05 Alevizos, Zb.Orz. str. I-3505, pkt 64).

39 Należy zatem zbadać, czy wykładnia art. 4 ust. 1 lit. g) i ust. 3 lit. b) dyrektywy 69/335 dokonana w pkt 36 niniejszego wyroku może przyczynić się do nadużywania prawa wspólnotowego w celu obejścia przepisów ustawodawstwa krajowego takiego, jak to w sprawie przed sądem krajowym.

40 Przede wszystkim należy stwierdzić, że dyrektywa 69/335 nie zawiera żadnego przepisu, którego szczególnym celem byłoby zapobieganie unikania opodatkowania.

41 Jednak Trybunał orzekł już, że stosowanie uregulowań wspólnotowych nie może być rozszerzane tak, aby obejmowało nadużycia podmiotów gospodarczych, to znaczy transakcje, które nie są przeprowadzane w ramach zwykłych czynności handlowych, lecz wyłącznie w celu nadużycia korzyści przewidzianych w prawie wspólnotowym (zob. wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. str. I-1609, pkt 69).

42 Ochrona ustanowiona w prawie wspólnotowym nie obejmuje zatem sytuacji, w których podmiot prawa, osoba fizyczna lub prawna zamierza powoływać się na prawo wspólnotowe w sposób nieuczciwy lub stanowiący nadużycie, w wyłącznym celu uniknięcia stosowania przepisów danego państwa członkowskiego.

43 Prawdą jest, że okoliczność, iż spółka została utworzona w państwie członkowskim w celu skorzystania z bardziej korzystnego ustawodawstwa, sama w sobie nie wystarcza, aby stwierdzić że ma miejsce nadużycie uregulowań wspólnotowych.

44 Jednakże utworzenie spółki w państwie członkowskim w ramach czysto sztucznych struktur, w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych, w celu unikania należnego podatku wykracza poza zakres ochrony, jaki dyrektywa 69/335 ustanawia na rzecz spółek, które obejmuje.

45 Wynika z tego, że konsekwencje wykładni art. 4 ust. 1 lit. g) i ust. 3 lit. b) dyrektywy 69/335 wskazanej w pkt 36 niniejszego wyroku nie mogą wspierać zachowań, które charakteryzują się tworzeniem sztucznych struktur w wyłącznym celu uzyskania korzyści podatkowej.

46 Do sądu krajowego należy zatem zbadanie, czy pośród okoliczności zawisłej przed nim sprawy nie kryją się obiektywne elementy wskazujące na praktykę stanowiącą nadużycie.

47 W takich okolicznościach na pytania prejudycjalne należy udzielić odpowiedzi, że art. 4 ust. 1 lit. g) i ust. 3 lit. b) dyrektywy 69/335 należy interpretować w ten sposób, że rezygnacja przez jedno państwo członkowskie z poboru podatku kapitałowego nie stanowi przeszkody dla tego, by spółka należąca do jednej z kategorii wskazanych w art. 3 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy była kwalifikowana jako spółka kapitałowa do celów poboru podatku kapitałowego w rozumieniu art. 4 ust. 1 lit. g) tej dyrektywy

przy przeniesieniu jej rzeczywistego centrum zarządzania z tego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego, w którym podatek ten jest nadal nakładany. Jednakże wykładnia taka nie może wspierać zachowań, które charakteryzują się tworzeniem sztucznych struktur w wyłącznym celu uzyskania korzyści podatkowej. Do sądu krajowego należy zbadanie, czy w okolicznościach zawisłej przed nim sprawy nie kryją się obiektywne elementy wskazujące na praktykę stanowiącą nadużycie.

W przedmiocie kosztów

48 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 (czwarta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 4 ust. 1 lit. g) i art. 4 ust. 3 lit. b) dyrektywy Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału zmienionej dyrektywą Rady 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r. i aktem dotyczącym warunków przystąpienia Republiki Austrii, Republiki Finlandii i Królestwa Szwecji oraz dostosowań w traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej, należy interpretować w ten sposób, że rezygnacja przez jedno państwo członkowskie z poboru podatku kapitałowego nie stanowi przeszkody

dla tego, by spółka należąca do jednej z kategorii wskazanych w art. 3 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy była kwalifikowana jako spółka kapitałowa do celów poboru podatku kapitałowego w rozumieniu art. 4 ust. 1 lit. g) tej dyrektywy przy przeniesieniu jej rzeczywistego centrum zarządzania z tego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego, w którym podatek ten jest nadal nakładany. Jednakże wykładnia taka nie może wspierać zachowań, które charakteryzują się tworzeniem sztucznych struktur w wyłącznym celu uzyskania korzyści podatkowej. Do sądu krajowego należy zbadanie, czy w okolicznościach zawisłej przed nim sprawy nie kryją się obiektywne elementy wskazujące na praktykę stanowiącą nadużycie.

Podpisy