OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 10 września 2009 r. [1]

I — Wprowadzenie

1. Jeśli spółka przekazuje spółce ze sobą powiązanej wyjątkowe lub nieodpłatne korzyści, może to mieć wpływ na podstawę wymiaru opodatkowania zainteresowanych. Spółka przyznająca taką korzyść wykazuje prawdopodobnie mniejsze zyski albo może odpowiednią kwotę uznać za wydatki związane z prowadzeniem działalności, co zmniejsza jej obciążenie podatkowe. Należy natomiast się spodziewać, że takie przysporzenie zwiększy podstawę opodatkowania spółki przyjmującej.

2. Jeśli spółki biorące udział w transakcji mają siedziby w różnych państwach członkowskich, przyznanie wyjątkowej lub nieodpłatnej korzyści pociąga zatem za sobą między innymi przesunięcie przedmiotu opodatkowania z jednego państwa do innego.

3. Wymienione w postępowaniu przed sądem krajowym belgijskie przepisy przeciwdziałają temu efektowi. Przy użyciu tak zwanej zasady braku szczególnych powiązań korygują one do celów podatkowych przyznawanie odpowiednich korzyści pomiędzy spółkami powiązanymi — jednak w większości przypadków jedynie w sytuacji, gdy spółka otrzymująca korzyść ma siedzibę za granicą. Tribunal de première instance de Mons pyta więc, czy taki przepis jest zgodny ze swobodą przedsiębiorczości (działalności gospodarczej) i swobodą przepływu kapitału.

4. Należy przy tym wyjaśnić, czy ewentualne ograniczenie swobód podstawowych jest uzasadnione. W tym zakresie państwa członkowskie biorące udział w postępowaniu oraz Komisja wskazują z jednej strony na zapewnienie wyważonego rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwa członkowskie, a z drugiej strony na zwalczanie nadużyć. Niniejsze postępowanie stanowi zatem okazję do bliższej analizy relacji między tymi motywami.

1 — Język oryginału: niemiecki.

II — Ramy prawne

A — *Konwencja modelowa OECD*

5. Zasada braku szczególnych powiązań została w art. 9 konwencji modelowej Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) w sprawie podwójnego opodatkowania dotyczącej podatku dochodowego i majątkowego sformułowana w następujący sposób:

„1. Jeżeli:

a) przedsiębiorstwo umawiającego się państwa ma bezpośredni lub pośredni udział w zarządzaniu, kontroli lub kapitale przedsiębiorstwa innego umawiającego się państwa, lub

b) te same osoby mają bezpośredni lub pośredni udział w zarządzaniu, kontroli lub kapitale przedsiębiorstwa jednego umawiającego się państwa i przedsiębiorstwa innego umawiającego się państwa

i w którymkolwiek z tych przypadków ustanowione lub nałożone zostały warunki wiążące oba te przedsiębiorstwa w ich stosunkach handlowych bądź finansowych, które różnią się od tych, jakie zostałyby ustanowione pomiędzy niezależnymi przedsiębiorstwami, wówczas wszelkie zyski, które jedno z tych przedsiębiorstw osiągnęłoby bez zaistnienia tych warunków, lecz których w wyniku ich zaistnienia nie osiągnęło, mogą zostać zaliczone do zysków tego przedsiębiorstwa i odpowiednio opodatkowane.

2. Jeżeli umawiające się państwo włącza do zysków własnego przedsiębiorstwa i odpowiednio opodatkuje również zyski przedsiębiorstwa drugiego umawiającego się państwa, z tytułu których przedsiębiorstwo to zostało opodatkowane w tym drugim państwie, a zyski w ten sposób połączone są zyskami, które osiągnęłoby przedsiębiorstwo pierwszego państwa, gdyby warunki ustalone między oboma przedsiębiorstwami były takie, jak między przedsiębiorstwami niezależnymi, wtedy to drugie państwo dokona odpowiedniej korekty kwoty podatku wymierzonego w tym państwie. Przy ustalaniu takiej korekty będą odpowiednio uwzględniane inne postanowienia niniejszej konwencji, a właściwe organy umawiających się państw będą w razie konieczności porozumiewać się ze sobą bezpośrednio”.

B — *Konwencja arbitrażowa państw członkowskich*

6. Państwa członkowskie Wspólnoty Europejskiej przyjęły uregulowanie art. 9 konwencji modelowej OECD jako wzór dla konwencji w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych 90/436/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. [2] (zwanej dalej „konwencją arbitrażową"). Konwencję tę, opartą na art. 220 EWG (później art. 220 traktatu WE, obecnie art. 293 WE) wszystkie państwa członkowskie zawarły lub do niej przystąpiły [3].

7. Artykuł 4 ust. 1 konwencji arbitrażowej odpowiada dosłownie art. 9 ust. 1 modelowej konwencji OECD. Jeśli w wyniku korekty zysków zgodnie z art. 4 konwencji arbitrażowej dojdzie do podwójnego opodatkowania, na wniosek zainteresowanego przedsiębiorstwa należy przeprowadzić procedurę porozumiewania się oraz w razie potrzeby postępowanie arbitrażowe pomiędzy organami podatkowymi zainteresowanych państw członkowskich (art. 6 i 7 konwencji arbitrażowej).

2 — Dz.U. L 225, s. 10.

3 — Zobacz ostatnio w przedmiocie przystąpienia Bułgarii i Rumunii: art. 3 aktu dotyczącego warunków przystąpienia Republiki Bułgarii i Rumunii oraz dostosowań w traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej (Dz.U. 2005, L 157, s. 203) w związku z decyzją Rady 2008/492/WE z dnia 23 czerwca 2008 r. dotyczącą przystąpienia Bułgarii i Rumunii do Konwencji z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych (Dz.U. L 174, s. 1) oraz decyzją Rady 2008/493/WE z dnia 23 czerwca 2008 r. zmieniającą załącznik I do aktu przystąpienia Bułgarii i Rumunii (Dz.U. L 174, s. 6).

C — *Prawo belgijskie*

8. Artykuł 26 Code des impôts sur les revenu 1992 (kodeksu podatków dochodowych z 1992 r., zwanego dalej „CIR 92") brzmi:

„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".

9. Zgodnie z krajowym orzecznictwem, aby korzyść została uznana za wyjątkową, musi ona być sprzeczna ze zwykłym stanem rzeczy i z utrwalonymi zwyczajami handlowymi lub zwyczajami zwykle stosowanymi w porównywalnych sytuacjach. Nieodpłatna jest natomiast korzyść przyznana bez zobowiązania lub świadczenia wzajemnego [4].

10. Artykuł 227 CIR 92 definiuje nierezydentów jako:

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

11. Artykuł 49 ust. 1 CIR 92 brzmi:

„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".

12. Artykuł 79 CIR 92 ogranicza odliczenia kosztów w odniesieniu do beneficjenta wyjątkowej lub nieodpłatnej korzyści:

„Nie można dokonać żadnych odliczeń z tytułu kosztów działalności gospodarczej od części przychodów lub zysków pochodzą-

4 — Zobacz wyrok belgijskiego Verfassungsgerichtshof (sądu konstytucyjnego) z dnia 6 listopada 2008 r. w sprawie nr 151/2008, *Moniteur Belge* z dnia 4 grudnia 2008 r., s. 63824, pkt B.4.2 oraz wyrok belgijskiego Kassationshof (sądu kasacyjnego) z dnia 10 kwietnia 2000 r., *Arresten van het Hof van Cassatie 2000*, s. 240, Pasicrisie Belge 2000, I, s. 240.

cych 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".

13. Artykuł 207 CIR 92 wyklucza ponadto dalsze odliczenia od zysków pochodzących z wyjątkowych lub nieodpłatnych korzyści.

III — Okoliczności faktyczne i pytania prejudycjalne

14. S.A. Société de Gestion Industrielle — w skrócie SGI — jest spółką holdingową prawa belgijskiego działającą w sektorze metalurgicznym. Posiada ona 65% udział w kapitale spółki akcyjnej prawa francuskiego RECYDEM oraz jest członkiem rady administracyjnej tego przedsiębiorstwa. Spółka prawa luksemburskiego COBELPIN jest członkiem rady administracyjnej oraz jednym z delegowanych członków rady administracyjnej spółki SGI COBELPIN posiada ponadto 34% udział w SGI Drugim delegowanym członkiem rady administracyjnej jest Domenico Leone. Należy on również do rady administracyjnej spółek COBELPIN oraz RECYDEM.

15. W wyniku kontroli belgijskie organy podatkowe wydały w dniu 13 października 2003 r. dwie decyzje w sprawie korekty w odniesieniu do lat podatkowych 2001 i 2002. Obok innych postanowień nakazano w nich doliczenie do zysku SGI kwoty 1 891 806 BEF (46 897 EUR) zgodnie z art. 26 CIR 92. Odpowiada to odsetkom w wysokości 5% w skali roku od kwoty 37 836 113 BEF. Kwotę tę SGI przekazała spółce RECYDEM w formie nieoprocentowanej pożyczki.

16. Zdaniem sądu krajowego organy podatkowe prawidłowo zastosowały art. 26 CIR 92 do doliczenia odsetek. Nie było w szczególności żadnego ekonomicznego uzasadnienia udzielenia przez SGI nieoprocentowanej pożyczki dla spółki RECYDEM. Podczas gdy RECYDEM w spornym okresie znajdowała się w dobrej sytuacji finansowej i osiągała zyski, SGI była poważnie obciążona wysokimi kwotami kredytów.

17. Ponadto organy podatkowe odrzuciły odliczenie wynagrodzenia wypłaconego na rzecz spółki COBELPIN za jej działalność w radzie administracyjnej SGI w kwocie 350 000 LUF (8676,00 EUR) miesięcznie. Te wypłaty nie spełniały przesłanek odliczenia określonych w art. 49 CIR 92, ponieważ były one w oczywisty sposób nieuzasadnione i całkowicie nieproporcjonalne do użyteczności gospodarczej wynagradzanych świadczeń. Przedstawicielem spółki COBELPIN w radzie administracyjnej był nie kto inny, ale Philippe Brilot, który także jako osoba fizyczna należał do rady administracyjnej SGI Działanie to stanowi operację generującą straty, podjętą wyłącznie w celu uniknięcia opodatkowania.

18. Sąd krajowy uważa też, że wynagrodzenia te nie podlegają odliczeniu jako koszty działalności gospodarczej zgodnie z art. 49 CIR 92. Na podstawie art. 26 CIR 92 wyjątkowe korzyści przyznane na rzecz COBELPIN przez SGI nie są objęte zwolnieniem podatkowym i muszą zostać doliczone do zysków własnych SGI

19. Po przeprowadzeniu postępowania w sprawie sprzeciwu SGI wniosła skargę do Tribunal der première instance de Mons na decyzje w sprawie korekty. Sąd, do którego wniesiono skargę, zwrócił się do Trybunału postanowieniem z dnia 19 czerwca 2007 r. z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie poniższych pytań:

1. Czy art. 43 traktatu WE w związku z art. 48 i ewentualnie z art. 12 tego traktatu sprzeciwiają 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 traktatu WE w związku z art. 48 i ewentualnie z art. 12 tego traktatu sprzeciwiają 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?

20. W postępowaniu przed Trybunałem SGI, rządy belgijski, niemiecki i szwedzki, a także Komisja Wspólnot Europejskich przedstawili swoje uwagi pisemne i ustne.

IV — Ocena prawna

21. W obu swoich pytaniach sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy przepis państwa członkowskiego taki jak art. 26 CIR 92 jest zgodny ze swobodą działalności gospodarczej z art. 43 WE oraz ze swobodą przepływu kapitału zagwarantowaną

w art. 56 WE — ewentualnie w związku z art. 12 WE.

22. Zanim jednak zajmę się tymi pytaniami, chciałabym poczynić krótkie uwagi w przedmiocie przepisów państwa członkowskiego znajdujących zastosowanie w postępowaniu przed sądem krajowym.

23. Zdaniem sądu krajowego art. 26 CIR 92 stanowi podstawę doliczenia niepobranych odsetek od pożyczki do dochodów SGI oraz „reintegracji" zawyżonych wypłat wynagrodzenia za działalność w radzie administracyjnej z jej dochodami. Z postanowienia odsyłającego wynika w tym zakresie, że organy podatkowe najwyraźniej nie zastosowały art. 26 CIR 92 do wynagrodzeń, które SGI wypłaciła spółce COBELPIN za działalność w radzie administracyjnej. Odrzuciły one raczej odliczenie tych wypłat jako kosztów działalności gospodarczej w oparciu o art. 49 CIR 92.

24. Rząd belgijski wyjaśnia, że stosunek obu przepisów jest sporny w belgijskim orzecznictwie i piśmiennictwie. W odpowiedzi na pytanie Trybunału wskazał on jednak na najnowszy wyrok belgijskiego sądu konstytucyjnego. Zgodnie z nim oba przepisy należy stosować niezależnie od siebie [5].

25. Jakkolwiek Tribunal de première instance de Mons jest również zdania, że wypłaty wynagrodzeń są zdecydowanie zawyżone i nie mogą w związku z tym zostać odliczone na podstawie art. 49 CIR 92 jako koszty działalności gospodarczej, zwrócił się on o wykładnię swobód podstawowych jedynie w odniesieniu do art. 26 CIR 92. Z tego względu nie ma tutaj potrzeby rozstrzygać, jakie znaczenie może mieć ponadto art. 49 CIR 92 dla orzeczenia w wyjściowym sporze prawnym [6].

A — *Znajdujące zastosowanie swobody podstawowe*

26. Na wstępie należy wyjaśnić, czy zarówno swoboda działalności gospodarczej, jak i swoboda przepływu kapitału znajdują zastosowanie w niniejszej sprawie, i ewentualnie którą z nich należy zbadać w pierwszej kolejności.

5 — Wyrok z dnia 6 listopada 2008 r., przywołany w przypisie 4, B.10.3 i B.10.4. Wyrok ten odnosi się jednak do nowego brzmienia art. 26 CIR 92, obowiązującego od 1 stycznia 2008 r. Podkreślono w nim natomiast wyraźnie, że przepis ten stosuje się „niezależnie od stosowania art. 54".

6 — Jedynie na marginesie należy zauważyć, że art. 49 CIR 92 w przeciwieństwie do art. 26 CIR 92 nie wprowadza różnego uregulowania wydatków wewnątrzkrajowych i transgranicznych.

27. Skoro art. 43 WE i art. 56 WE stanowią właśnie szczególne hipotezy ogólnego zakazu dyskryminacji ze względu na przynależność państwową, nie ma potrzeby odwoływania się do art. 12 WE [7].

28. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przy badaniu, która ze swobód podstawowych obejmuje swym zakresem dany przepis krajowy, w pierwszym rzędzie należy uwzględnić przedmiot tego przepisu [8].

29. Jeśli przepisy krajowe dotyczą udziałów pozwalających posiadaczowi na wywieranie rzeczywistego wpływu na decyzje tej spółki i określanie jej działalności, w pierwszej kolejności stosowana jest swoboda działalności gospodarczej [9]. Trybunał nie określił jednak obowiązującego ogólnie poziomu udziału, który musi zostać osiągnięty, aby przyjąć wywieranie rzeczywistego wpływu [10].

30. Trybunał jednocześnie przyporządkował do zakresu zastosowania swobody działalności gospodarczej „w decydujący sposób" także przepisy, które dotyczą wyłącznie relacji w ramach grupy spółek [11]. Jednak również w tym kontekście nie wskazał on, jakie przesłanki muszą zostać spełnione, aby wiele przedsiębiorstw mogło zostać uznane za grupę spółek.

31. Artykuł 26 ust. 2 pkt 1 CIR 92 dotyczy korzyści, które jedna spółka przyznaje drugiej, pośrednio lub bezpośrednio z nią powiązanej. Powiązanie w rozumieniu tego przepisu może, lecz jednak niekoniecznie musi, polegać na udziale w kapitale w określonej wysokości, jak wyjaśnił na wezwanie Trybunału rząd belgijski. Powiązanie to może raczej istnieć ze względu na przykład na stosunki finansowe albo na zależność w odniesieniu do określonego surowca albo technologii.

7 — Zobacz podobnie 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; z dnia 17 stycznia 2008 r. w sprawie C-105/07 Lammers & Van Cleeff, Zb.Orz. s. I-173, pkt 14.

8 — Zobacz wyrok z dnia 24 maja 2007 r. w sprawie C-157/05 Holböck, Zb.Orz. s. I-4051, pkt 22 z powołaniem się na wyrok 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; wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11673, pkt 37, 38; wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11753, pkt 36; wyrok 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 26–34.

9 — Zobacz wyroki z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-251/98 Baars, Rec. s. I-2787, pkt 21; z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-231/05 Oy AA, Zb.Orz. s. I-6373, pkt 20; z dnia 2 października 2008 r. w sprawie C-360/06 Heinrich Bauer Verlag, Zb.Orz. s. I-7333, pkt 27; z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-282/07 Truck Center, Zb.Orz. s. I-10767, pkt 25.

10 — Dyrektywa 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, s. 6), w brzmieniu nadanym dyrektywą Rady 2003/123/WE z dnia 22 grudnia 2003 r. (Dz.U. 2004, L 7, s. 41) znajduje od 1 stycznia 2009 r. zastosowanie już do udziałów w wysokości 10%.

11 — Wyroki ww. w przypisie 8 w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 32; ww. w przypisie 9 w sprawie Oy AA, pkt 23; ww. w przypisie 8 w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 33.

32. W tych okolicznościach należy uznać, że sporny przepis krajowy obejmuje wprawdzie na ogół stany faktyczne, wchodzące w zakres obowiązywania swobody działalności gospodarczej. Przedsiębiorstwo przyzna mianowicie innemu przedsiębiorstwu wyjątkowe lub nieodpłatne korzyści, jeśli ono samo albo jego udziałowcy odniosą pośrednio korzyść z tej transakcji, ponieważ w ten sposób całkowite obciążenie podatkowe grupy spółek może zostać zredukowane.

33. Nie jest jednak wykluczone, że mogą wchodzić w grę ponadto inne swobody podstawowe. Swoboda przepływu towarów i kapitału albo usług może wchodzić w grę, jeśli korzyść zostanie przyznana ze względu na szczególny interes w określonych dostawach towarów, transakcjach finansowych albo innych usługach, bez wskazania w ramach tych konkretnych transakcji określonego świadczenia wzajemnego.

34. Skoro art. 26 CIR 92 reguluje prawdopodobnie nie tylko sytuacje, w których podatnik korzysta ze swobody działalności gospodarczej, należy w następnej kolejności zbadać, jak należy zakwalifikować konkretne okoliczności faktyczne sprawy przed sądem krajowym.

35. W tym zakresie należy stwierdzić, że zarówno udział spółki COBELPIN w spółce SGI, jak i udział spółki SGI w spółce RECYDEM mają charakter pozwalający posiadaczowi akcji na wywieranie rzeczywistego wpływu na dane spółki. COBELPIN jest ponadto członkiem rady administracyjnej SGI i w tym charakterze również posiada znaczący wpływ na zarządzanie tym przedsiębiorstwem. Skoro oba przedsiębiorstwa powiązane z SGI mają ponadto siedziby w innych państwach członkowskich niż SGI — RECYDEM we Francji a COBELPIN w Luksemburgu — niniejsze okoliczności faktyczne należy w pierwszej kolejności oceniać w świetle art. 43 WE w powiązaniu z art. 48 WE.

36. Nie ma zatem potrzeby rozstrzygać, czy w sytuacji takiej jak niniejsza znajdują zastosowanie obok swobody działalności gospodarczej także swoboda przepływu kapitału albo ewentualnie dalsze swobody podstawowe [12].

37. Wyjaśnienie tych konkurencyjnych stosunków w niniejszej sprawie miałoby wpływ na rozstrzygnięcie jedynie w sytuacji, gdyby sprawa ta wykazywała związek

12 — W wielu orzeczeniach Trybunał stwierdził, że przepisów krajowych poza kwestią swobody działalności gospodarczej nie należy badać również w odniesieniu do art. 56 WE, jeśli ograniczenie swobody przepływu kapitału jest nieuniknioną konsekwencją ewentualnego ograniczenia swobody działalności gospodarczej (zob. ww. w przypisie 8 wyrok w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 34 z dalszymi odniesieniami). Niedawno Trybunał to samo rozstrzygnięcie w przedmiocie konkurujących przepisów przeniósł również na przypadek, w którym przepis krajowy znajduje zastosowanie bez względu na wysokość udziału, ale konkretny wyjściowy spór prawny dotyczy jedynie udziałów pozwalających na wywieranie wpływu na zarządzanie daną spółką (wyroki z dnia 26 czerwca 2008 r. w sprawie C-284/06 Burda, Zb.Orz. s. I-4571, pkt 71–74; z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-303/07 Aberdeen Property Fininvest Alpha, Zb.Orz. s. I-5145, pkt 33). Kwestią sporną jest, czy stanowisko Trybunału należy rozumieć w ten sposób, że swoboda przepływu kapitału ma pozycję podrzędną zawsze wówczas, gdy w konkretnych okolicznościach faktycznych wyjściowego sporu prawnego zachodzą relacje udziałów wchodzące w zakres zastosowania swobody działalności gospodarczej (zobacz w tym względzie także opinię rzecznika generalnego Y. Bota z dnia 9 lipca 2009 r. w sprawie C-182/08 Glaxo Wellcome, pkt 86 i nast.).

z państwami trzecimi, a co za tym idzie, nabrałby znaczenia rozszerzony zakres zastosowania swobody przepływu kapitału. W okolicznościach czysto wspólnotowych kwestia relacji swobody działalności gospodarczej do swobody przepływu kapitału nie wymaga rozstrzygnięcia, ponieważ kryteria oceny tych swobód są w dużej mierze identyczne.

38. W niniejszym postępowaniu nie istnieje związek z państwami trzecimi. Skoro badanie w odniesieniu do przepisów dotyczących swobody przepływu kapitału nie doprowadziłoby w tym zakresie do innych rezultatów niż badanie w oparciu o kryterium swobody działalności gospodarczej, przeanalizuję zatem niniejszą sprawę ze względu na ekonomię procesową jedynie w świetle ostatnio wymienionej swobody podstawowej.

B — *Ograniczenie swobody działalności gospodarczej*

39. Swoboda działalności gospodarczej daje spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Wspólnoty Europejskiej między innymi prawo wykonywania działalności w innych państwach członkowskich za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji [13].

40. Nawet jeśli zgodnie z ich brzmieniem przepisy dotyczące swobody działalności gospodarczej mają na celu zapewnienie korzyści w postaci krajowego traktowania w przyjmującym państwie członkowskim, to jednak również sprzeciwiają się one temu, by państwo pochodzenia ograniczało podejmowanie działalności w innym państwie członkowskim przez swojego obywatela lub przez spółkę utworzoną zgodnie z jego przepisami lub czyniło je mniej atrakcyjnym [14].

41. Zgodnie z art. 26 ust. 1 CIR 92 wyjątkową lub nieodpłatną korzyść należy doliczyć do zysków własnych przedsiębiorstwa, które tę korzyść przyznało. Jednak odstępuje się od tego doliczenia, jeśli korzyść ta została uwzględniona przez beneficjenta w deklaracji dochodów podlegających opodatkowaniu. To wyłączenie doliczenia stosuje się jednak jedynie w sytuacji, gdy korzyść ta została przyznana spółce krajowej. Jeśli korzystająca spółka ma natomiast siedzibę w innym państwie członkowskim i jest powiązana ze spółką przyznającą korzyść, art. 26 ust. 2 pkt 1 CIR 92 nie zezwala na odstąpienie od doliczenia.

13 — Wyroki z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain ZN, Rec. s. I-6161, pkt 35; z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-10837, pkt 30; w ww. w przypisie 12 w sprawie Aberdeen Property Fininvest Alpha, pkt 37.

14 — Zobacz wyroki z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, Rec. s. I-4695, pkt 21; w ww. w przypisie 13 w sprawie Marks & Spencer, pkt 31; w ww. w przypisie 8 w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 42; z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie C-418/07 Papillon, Zb.Orz. s. I-8947, pkt 16.

42. Przepis ten reguluje zatem odmiennie sytuacje, w których krajowa spółka przyznaje wyjątkową lub nieodpłatną korzyść powiązanej z nią spółce z siedzibą w kraju, oraz takie, w których przyznaje ona taką korzyść spółce z siedzibą w innym państwie członkowskim.

43. Rządy belgijski i niemiecki podnoszą jednak, że w ogólnym kontekście uregulowanie to nie prowadzi do gorszego traktowania sytuacji transgranicznych. Wprawdzie odstępuje się od doliczania wyjątkowej lub nieodpłatnej korzyści w sytuacjach krajowych, jeśli korzyści te są brane pod uwagę przy ustalaniu podlegających opodatkowaniu dochodów beneficjenta. Beneficjent tej korzyści nie może jednak zgodnie z art. 79 i art. 207 CIR 92 odpowiednich dochodów rozliczyć z własnymi kosztami. Odpowiednie zyski podlegają zatem także w stosunkach krajowych w tym samym okresie opodatkowaniu, jednak nie po stronie spółki przyznającej korzyść, ale spółki, która ją otrzymuje.

44. Rządy belgijski oraz niemiecki nie podważyły zatem całkowicie twierdzenia, że przepis ten gorzej traktuje przyznawanie wyjątkowej lub nieodpłatnej korzyści spółce z siedzibą za granicą niż podobne transakcje pomiędzy spółkami krajowymi.

45. Należy przy tym zauważyć, że wymienione rządy dokonują ogólnej analizy grupy spółek i wychodzą z założenia, że nie ma znaczenia, której spółce wewnątrz grupy zostaną doliczone określone dochody, o ile to przesunięcie nie może doprowadzić do lepszego wykorzystania strat w ramach koncernu. Ten punkt widzenia nie jest jednak uzasadniony, jeśli dane spółki nie posiadają wzajemnie swoich udziałów pośrednio lub bezpośrednio w 100%. Z punktu widzenia spółki X i jej udziałowców może mieć duże znaczenie okoliczność, czy wyjątkowa korzyść, którą X przyznała innej spółce, zostanie doliczona do jej zysku, czy do zysku spółki beneficjentki. Jeśli bowiem w spółce odnoszącej korzyść posiadają udziały jeszcze inni udziałowcy oprócz X, obciążenie podatkowe rozkłada się także na inne podmioty.

46. Nawet jeśli przyjąć, że wspólne traktowanie grupy spółek w niniejszej sprawie jest wskazane dla oceny przepisów podatkowych, dochodzą jednak jeszcze do tego negatywne skutki w przypadkach transgranicznych. Jak podkreśla SGI, a rząd belgijski również to przyznaje, korekta zysków w państwie siedziby spółki przyznającej korzyść może mianowicie doprowadzić do podwójnego opodatkowania tych dochodów.

47. Wypłaty, których dokonała SGI dla COBELPIN za działalność w radzie administracyjnej, zostaną zatem doliczone do zysku SGI (ewentualnie nie zostaną odliczone od jej dochodów). Jednocześnie te same wypłaty wliczane są do podstawy opodatkowania

spółki COBELPIN i podlegają opodatkowaniu w Luksemburgu [15]. Wielokrotne opodatkowanie grozi również w odniesieniu do fikcyjnych odsetek od pożyczki dla RECYDEM. Odsetki te zostały doliczone do zysku SGI Skoro RECYDEM jednak w rzeczywistości tych odsetek nie zapłaciła, francuskie organy podatkowe nie mogą ich również oczywiście uznać za wydatki na działalność gospodarczą.

48. Państwa członkowskie wskazują wprawdzie słusznie na okoliczność, że podwójne opodatkowanie może zostać zniwelowane poprzez zastosowanie konwencji arbitrażowej. COBELPIN lub RECYDEM mogą zatem w oparciu o tę konwencję domagać się korekty ustalenia ich dochodów, która uwzględniałaby traktowanie pod względem podatkowym przyznanych przez SGI korzyści w Belgii. Ewentualnie konieczna w tym celu procedura porozumiewania się właściwych organów przeprowadzana jest jednak wyłącznie na wniosek podatnika i przysparza mu w ten sposób dodatkowych kosztów administracyjnych. Ponadto podatnik musi podwójnie pobrany podatek w czasie trwania postępowania wstępnie sfinansować. Procedura porozumiewania się, a następnie ewentualne postępowanie arbitrażowe mogą ponadto ciągnąć się wiele lat, jeśli przewidziane w konwencji terminy postępowania zostałyby w pełni wykorzystane.

49. Natomiast ryzyko podwójnego opodatkowania w podobnych sytuacjach w kraju jest w dużej mierze wykluczone, ponieważ nie następuje doliczenie korzyści, jeśli korzyść ta zostaje uwzględniona pod względem podatkowym przez beneficjenta [16].

50. Ewentualne podwójne opodatkowanie tych samych dochodów jest w niniejszej sprawie nie tylko konsekwencją równoległego wykonywania kompetencji podatkowej przez dwa państwa członkowskie, co zgodnie z orzecznictwem Trybunału w ówczesnym stanie prawa wspólnotowego nie naruszało swobód podstawowych [17]. Wynika ono raczej z odmiennego traktowania pod względem podatkowym podobnych sytuacji przez to samo państwo członkowskie.

51. Owo państwo członkowskie mogło zasadniczo wykluczyć ryzyko podwójnego opodatkowania poprzez odstąpienie od doliczania do zysku również korzyści, które spółka z siedzibą w kraju przyznaje spółce z siedzibą za granicą, jeśli korzyść ta zostaje opodatkowana w spółce ją odnoszącej. Musiałoby ono wówczas oczywiście zaakceptować

15 — Zgodnie z informacjami sądu krajowego COBELPIN mogła wprawdzie rozliczyć te dochody z własnymi kosztami. Nie zmienia to jednak faktu, że podlegały one opodatkowaniu w Luksemburgu, a w każdym razie pomniejszyły stratę przeniesioną na przyszły rok podatkowy.

16 — Ze względu na przywołane nowe brzmienie art. 26 CIR 92 (zobacz powyżej przypis 5), dopuszczające równoległe stosowanie art. 49 CIR 92, może także w przypadkach krajowych przejściowo dojść do wielokrotnego opodatkowania tych samych dochodów, co jednak należy zaakceptować zgodnie z poglądem belgijskiego sądu konstytucyjnego (zob. ww. w przypisie 4 wyrok z dnia 6 listopada 2008 r.). Nowe brzmienie nie ma jednak ratione temporis zastosowania w sprawie przed sądem krajowym.

17 — Zobacz podobnie wyroki z dnia 14 listopada 2006 r. w sprawie C-513/04 Kerckhaert i Morres, Zb.Orz. s. I-10967, pkt 20; z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawie C-298/05 Columbus Container Services, Zb.Orz. s. I-10451, pkt 43, 51; z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie C-67/08 Block, Zb.Orz. s. I-883, pkt 28, 31; z dnia 16 lipca 2009 r. w sprawie C-128/08 Damseaux, Zb.Orz. s. I-6823, pkt 35.

przeniesienie przedmiotu opodatkowania do państwa siedziby spółki odnoszącej korzyść. Należy zatem teraz zbadać, w ramach analizy uzasadnienia, czy prawo wspólnotowe rzeczywiście tego wymaga.

52. Na tym etapie analizy należy stwierdzić, że przepis krajowy taki jak art. 26 CIR 92 ze względu na odmienne traktowanie sytuacji krajowych i transgranicznych może ograniczyć wykonywanie działalności gospodarczej w innym państwie członkowskim albo uczynić je mniej atrakcyjnym. Co za tym idzie, przepis ten ogranicza wykonywanie zagwarantowanej w art. 43 WE swobody działalności gospodarczej.

C — *Uzasadnienie ograniczenia*

53. Ograniczenie swobody działalności gospodarczej jest dopuszczalne jedynie w sytuacji, gdy jest ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego. Powinno ono ponadto w takiej sytuacji być odpowiednie dla zagwarantowania realizacji danego celu i nie wykraczać poza to, co jest niezbędne do jego osiągnięcia [18].

18 — Wyroki: ww. w przypisie 13 w sprawie Marks & Spencer, pkt 35; ww. w przypisie 8 w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 47, ww. w przypisie 8 w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 64; ww. w przypisie 12 w sprawie Aberdeen Property Fininvest Alpha, pkt 57.

54. Rządy biorące udział w postępowaniu oraz Komisja zgadzają się co do tego, że przepis taki jak art. 26 CIR 92 służy zapewnieniu zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy poszczególnymi państwami członkowskimi. Jednocześnie wskazują oni na motyw zwalczania unikania opodatkowania oraz zapobiegania praktykom stanowiącym nadużycie.

55. Rząd niemiecki stawia przy tym pierwszy z wymienionych motywów na pierwszym planie oraz uważa, że musi on zostać zastosowany niezależnie od uzasadnienia ze względu na zwalczanie praktyk stanowiących nadużycie. W każdym razie motyw zapewnienia zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy poszczególnymi państwami członkowskimi nie może zostać ograniczony w swoim znaczeniu poprzez zbyt surowe badanie proporcjonalności, które Trybunał podejmuje w przypadku zwalczania nadużyć.

1. W przedmiocie stosunku motywów dotyczących zapewnienia zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych oraz zwalczania praktyk stanowiących nadużycie

56. W wyroku w sprawie Marks & Spencer Trybunał uznał, jak wiadomo, zapewnienie równoważonego rozdziału kompetencji

podatkowych pomiędzy państwa członkowskie za nadrzędny wzgląd interesu ogólnego, mogący uzasadnić ograniczenie swobód podstawowych. Wymienił on przy tym najpierw związane z tym motywem elementy unikania podwójnego odliczenia strat i zwalczania unikania opodatkowania lub obchodzenia przepisów podatkowych [19]. Następnie uznał zapewnienie równoważonego rozdziału kompetencji podatkowych za uzasadnienie także w sytuacji, gdy nie zachodzą oba te dodatkowe elementy [20].

57. Uznając ten motyw, Trybunał wziął pod uwagę okoliczność, że pobieranie podatków bezpośrednich w istocie należy do kompetencji państw członkowskich [21]. Wobec braku przepisów harmonizujących na poziomie wspólnotowym państwom członkowskim przysługuje kompetencja do określenia w sposób jednostronny lub w drodze konwencji kryteriów rozdziału ich kompetencji podatkowych [22]. Ponadto Trybunał stwierdził również, iż dla celów rozdziału kompetencji podatkowych wskazane jest, by państwa członkowskie wzorowały się na międzynarodowej praktyce, a w szczególności na modelowej konwencji OECD [23].

58. W dalszych sprawach Trybunał postawił na pierwszym planie motyw zapobiegania unikaniu opodatkowania. Zgodnie z tym orzecznictwem ograniczenia swobód podstawowych mające na celu zwalczanie praktyk stanowiących nadużycie mogą być usprawiedliwione, jeżeli przepisy te dotyczą właśnie czysto sztucznych struktur, których celem jest uniknięcie stosowania przepisów danego państwa członkowskiego [24].

59. Tego rodzaju regulacje stanowiące nadużycie są więc jedynie szczególną formą naruszenia rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwa członkowskie. Jeśli przyjmuje się sztuczne regulacje w celu wyjęcia dochodów spod opodatkowania w jednym państwie członkowskim i poddania ich zamiast tego opodatkowaniu w innym państwie członkowskim, nie jest to nic innego jak właśnie naruszenie wyważonego rozdziału kompetencji w zakresie władztwa podatkowego [25]. Zwalczanie takich praktyk nie jest zatem na ogół celem samym w sobie, lecz

19 — We francuskiej wersji językowej odpowiednich wyroków, a zatem w języku, w którym zapadają te wyroki, używane jest w sposób jednolity pojęcie „évasion fiscale”. Unikanie opodatkowania i obchodzenie przepisów podatkowych wydają się zatem jedynie dwoma różnymi tłumaczeniami tego samego francuskiego pojęcia, a więc mają to samo znaczenie. Będę zatem poniżej używać jedynie pojęcia unikanie opodatkowania.

20 — Wyżej wymieniony w przypisie 9 wyrok w sprawie Oy AA, pkt 60; wyrok z dnia 15 maja 2008 r. w sprawie C-414/06 Lidl Belgium, Zb.Orz. s. I-3601, pkt 40.

21 — Zobacz wyroki: ww. w przypisie 13 w sprawie Marks & Spencer, pkt 29; ww. w przypisie 8 w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 40; ww. w przypisie 8 w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 25; ww. w przypisie 12 w sprawie Aberdeen Property Fininvest Alpha, pkt 24.

22 — Zobacz wyroki z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-336/96 Gilly, Rec. s. I-2793, pkt 24, 30; z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-513/03 Van Hilten-Van der Heijden, Zb.Orz. s. I-1957, pkt 47; a także wyroki: ww. w przypisie 8 w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 49; ww. w przypisie 9 w sprawie Oy AA, pkt 52.

23 — Wyroki: ww. w przypisie 22 w sprawie Gilly, pkt 31; ww. w przypisie 22 w sprawie Van Hilten-Van der Heijden, pkt 48; ww. w przypisie 20 w sprawie Lidl Belgium, pkt 22.

24 — Zobacz w szczególności ww. w przypisie 8 wyroki w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 51; w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 72.

25 — Zobacz ww. w przypisie 8 wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 56.

zmierza do dalszego celu w postaci zagwarantowania prawa państwa członkowskiego do wykonywania przysługujących mu kompetencji podatkowych w związku z działalnością wykonywaną na jego terytorium.

60. Nie oznacza to jednak, że motyw zapewnienia wyważonego rozdziału kompetencji w zakresie władztwa podatkowego dotyczy tylko sytuacji, w których spełnione są jednocześnie przesłanki motywu zwalczania praktyk stanowiących nadużycie. W zależności od ukształtowania i celów badanego przepisu krajowego motyw zapewnienia wyważonego rozdziału kompetencji w zakresie władztwa podatkowego może znaleźć zastosowanie zarówno samodzielnie, jak i łącznie z innymi elementami uzasadnienia.

61. Odniesienie się do kryterium sztucznej struktury jest konieczne zawsze wtedy, kiedy transakcje transgraniczne odpowiadają na pierwszy rzut oka zwykłym transakcjom gospodarczym. Istnieje bowiem zasadniczo domniemanie, że transakcja przebiegła w ramach zgodnego z prawem wykonywania swobody działalności gospodarczej [26]. Dopiero kiedy domniemanie to zostanie obalone poprzez dowód, że nie istnieje w rzeczywistości żadna realna przyczyna ekonomiczna dla tej transakcji w jej konkretnym kształcie, naruszony zostaje wyważony rozdział kompetencji w zakresie władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi.

26 — Zobacz w tym samym duchu wyroki: ww. w przypisie 8 w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 73 z dalszymi odesłaniami; ww. w przypisie 7 w sprawie Lammers & Van Cleeff, pkt 27.

62. Uregulowanie w art. 26 CIR 92 wymaga oceny konkretnych transakcji pomiędzy powiązanymi przedsiębiorstwami. Należy według kryterium zasady braku szczególnych powiązań ocenić, czy przyjęte przesłanki są zwyczajne, czy niezrozumiałe z punktu widzenia ekonomicznego. W ramach uzasadnienia należy zatem rozpocząć analizę od kwestii, czy przepis ten służy do zwalczania sztucznych struktur, wybieranych ze względów unikania opodatkowania. Zapewnienie wyważonego rozdział kompetencji w zakresie władztwa podatkowego należy również w dalszej kolejności rozważyć jako samodzielny motyw.

63. Skoro zwalczanie praktyk stanowiących nadużycie w postaci sztucznych struktur zmierzających do unikania opodatkowania, jak wykazano, stanowi podkategorię motywu zapewnienia wyważonego rozdziału kompetencji w zakresie władztwa podatkowego, nie należy zatem w ramach badania odpowiednich motywów stosować również odmiennych kryteriów przy badaniu proporcjonalności. Ograniczenia krajowe, obejmujące nie tylko transakcje ukształtowane w sposób stanowiący nadużycie, ale również zwyczajne transakcje, są nieproporcjonalne, ponieważ wychodzą poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia celu. Jeśli spółki mające siedziby w różnych państwach członkowskich dokonują transakcji na zwykłych warunkach ekonomicznych, nie narusza to rozdziału kompetencji w zakresie władztwa podatkowego. Jeśli jednak przepis krajowy ogranicza zawieranie tego rodzaju transakcji, jest on również nieproporcjonalny.

2. Analiza uzasadnienia

64. Należy na wstępie zbadać, czy art. 26 CIR 92 jest odpowiedni do osiągnięcia zamierzonego celu.

65. Dla rozgraniczenia sztucznych struktur podważających rozdział kompetencji w zakresie władztwa podatkowego od zwykłych transakcji, art. 26 CIR 92 opiera się z jednej strony na istnieniu powiązania pomiędzy uczestniczącymi przedsiębiorstwami, a z drugiej strony na wyjątkowym lub nieodpłatnym charakterze wybranej transakcji. Jeśli te przesłanki są spełnione, korzyść taką należy doliczyć do podstawy opodatkowania spółki, która ją przyznała.

66. W sprawie przed sądem krajowym zastosowanie tego przepisu doprowadziło do sytuacji, w której odsetki w wysokości 5%, jakie SGI zgodnie z oceną organów podatkowych mogła pobrać od pożyczki dla RECYDEM, należało doliczyć do dochodów SGI Wypłaty dla COBELPIN za działalność w radzie administracyjnej zostały również doliczone do podstawy opodatkowania SGI, ponieważ nie towarzyszyło im żadne faktyczne świadczenie wzajemne ze strony COBELPIN.

67. Przepis krajowy opiera się na art. 9 konwencji modelowej OECD oraz na art. 4 konwencji arbitrażowej, które przewidują odpowiednie korekty zysku w sytuacji, kiedy transakcje pomiędzy powiązanymi spółkami nie czynią zadość zasadzie braku szczególnych powiązań.

68. W wyroku w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation Trybunał uznał, że zasada braku szczególnych powiązań stanowi właściwe kryterium rozgraniczenia sztucznych struktur od faktycznych transakcji ekonomicznych. W przedmiocie spornych w tamtej sprawie uregulowań dotyczących niedokapitalizowania stwierdził on, co następuje:

„W istocie okoliczność, że spółka będąca rezydentem otrzymała pożyczkę od spółki niebędącej rezydentem na warunkach, które nie pokrywają się z warunkami, jakie spółki te ustaliłyby w warunkach pełnej konkurencji, stanowi dla państwa członkowskiego siedziby spółki będącej pożyczkobiorcą element obiektywny i możliwy do zweryfikowania przez osoby trzecie w celu ustalenia, czy dana transakcja stanowi, w całości lub w części, czysto sztuczną strukturę, której głównym celem jest obejście przepisów podatkowych tego państwa członkowskiego. W tym względzie należy ustalić, czy w braku szczególnych powiązań między zainteresowanymi spółkami pożyczka nie zostałaby udzielona lub zostałaby udzielona w innej wysokości lub o innej stopie odsetek” [27].

27 — Wyżej wymieniony w przypisie 8 wyrok w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 81; zobacz także ww. w przypisie 7 wyrok w sprawie Lammers & Van Cleeff, pkt 80.

69. Artykuł 26 CIR 92 różni się wprawdzie w szczegółach od art. 9 konwencji modelowej OECD, która stanowi dla państw członkowskich właściwy wzór rozdziału kompetencji w zakresie władztwa podatkowego. Przepis ten nie wymaga bowiem, jako dowodu na powiązanie przedsiębiorstw, koniecznie udziału w zarządzaniu spółką, kontroli ani udziału w kapitale. Ponadto art. 26 CIR 92 nie wymaga wyraźnie porównania z warunkami, na których zawarta zostałaby odpowiednia transakcja pomiędzy niezależnymi przedsiębiorstwami. Wykładnia pojęcia wyjątkowej korzyści dokonana przez sąd krajowy nie pozostawia jednak wątpliwości, że nie posiada ono żadnego innego znaczenia [28].

70. Poprzez pojęcie bezpośredniego albo pośredniego powiązania wyróżniony jest stosunek przedsiębiorstw, mogących mieć interes w stosowaniu wobec sobie nietypowych warunków ekonomicznych w celu unikania opodatkowania. Pojęcie to jest na pewno ukształtowane bardzo szeroko. Nawet jeśli Trybunał w odniesieniu do prawa wspólnotowego orzekł, że podatnicy szczególnie w przypadku uregulowania, które może powodować konsekwencje finansowe, muszą mieć możliwość dokładnego zapoznania się z zakresem obowiązków, które regulacja ta na nich nakłada [29], przepis ten nie narusza jednak zasady pewności prawa. Przepisy mające na celu zwalczanie praktyk stanowiących nadużycie muszą mianowicie z konieczności zawierać pojęcia niedookreślone, aby objąć możliwie najwięcej ewentualnych struktur zmierzających do unikania opodatkowania. Powiązanie nie jest ponadto jedynym rozstrzygającym kryterium faktycznym. Chodzi tu raczej przede wszystkim o to, czy pomiędzy powiązanymi przedsiębiorstwami przekazywane były korzyści wyjątkowe lub nieodpłatne.

71. Pomimo tych rozbieżności w stosunku do art. 9 konwencji modelowej OECD oraz art. 4 konwencji arbitrażowej, art. 26 CIR 92 jest odpowiedni do osiągnięcia celu zwalczania sztucznych struktur, przyjętych w celu unikania opodatkowania.

72. W zakresie, w jakim art. 26 CIR 92 wyklucza sytuacje, w których powiązane ze sobą przedsiębiorstwa przyznają sobie wyjątkowe lub nieodpłatne korzyści oraz przesuwają w ten sposób zyski z podstawy opodatkowania spółki krajowej do podstawy opodatkowania spółki zagranicznej, przepis ten gwarantuje również zapewnienie wyważonego rozdziału kompetencji w zakresie władztwa podatkowego.

73. W przypadku bowiem odpowiednich korzyści chodzi o ukryty transfer zysków pomiędzy powiązanymi ze sobą przedsiębiorstwami. W wyroku w sprawie Oy AA Trybunał stwierdził już, że przysporzenia pomiędzy podmiotami powiązanymi zagrażają wyważonemu rozdziałowi kompetencji podatkowych. Gdyby mianowicie należało uznać dopuszczalność tego rodzaju trans-

28 — Zobacz powyżej, pkt 9 tej opinii.

29 — Zobacz wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. s. I-1609, pkt 72.

ferów pod względem podatkowym, przedsiębiorstwa należące do jednej grupy mogłyby bez względu na miejsce, w którym zysk został wypracowany, swobodnie wybrać państwo członkowskie, w którym zostanie on poddany opodatkowaniu [30].

74. Należy jednak ponadto zbadać, czy przepisy te nie wychodzą poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia tego celu.

75. W tym zakresie po pierwsze z wyroku w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation wynika, że przepisy zwalczające sztuczne struktury za pomocą zasady braku szczególnych powiązań mogą odmówić uznania pod względem podatkowym odpowiednich struktur jedynie w tym zakresie, w jakim odbiegają one od tego, co zostałoby uzgodnione w warunkach wolnej konkurencji pomiędzy niezależnymi od siebie przedsiębiorstwami [31]. Wyjątkowo niska albo wysoka cena za świadczenie pomiędzy powiązanymi przedsiębiorstwami nie może zatem prowadzić do tego, że transakcja nie będzie w ogóle uwzględniona pod względem podatkowym. Odpowiednie ceny muszą raczej zostać do celów podatkowych podniesione lub obniżone do zwyczajnego poziomu [32].

76. Nie można wprawdzie w sposób niewątpliwy wywnioskować z brzmienia art. 26 CIR 92, że korekta zysku rzeczywiście ogranicza się do sprowadzenia wyjątkowych korzyści do zwykłego wymiaru. Jednak przepis ten został w oczywisty sposób tak właśnie zrozumiany i zastosowany przez organy podatkowe i sądy. Wysokość odsetek, które należało doliczyć do dochodów SGI, została zrównana z odsetkami występującymi na rynku. Z zastrzeżeniem ostatecznego rozstrzygnięcia przez sąd krajowy należy uznać, że przepis ten w swoim konkretnym zastosowaniu odpowiada w tym zakresie zasadzie proporcjonalności.

77. Po drugie, przepisy zmierzające do zwalczania nadużyć muszą zapewnić podatnikowi w każdym przypadku, kiedy istnieje podejrzenie sztucznej struktury, możliwość przedstawienia dowodów dotyczących ewentualnych względów handlowych, z powodu których transakcja ta została zawarta [33].

78. Artykuł 26 CIR 92 wymaga, aby została przyznana wyjątkowa lub nieodpłatna korzyść. Przepis ten nie wyklucza, że podatnik podważy odpowiednią ocenę transakcji przez organy podatkowe. Musiałby on w tym celu udowodnić, że sporna transakcja faktycznie

30 — Zobacz podobnie ww. w przypisie 9 wyrok w sprawie Oy AA, pkt 55, 56; a także odpowiednio w przedmiocie przeniesienia strat wyroki: ww. w przypisie 13 w sprawie Marks & Spencer, pkt 45, 46; ww. w przypisie 20 w sprawie Lidl Belgium, pkt 32.

31 — Wyroki: ww. w przypisie 8 w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 80; ww. w przypisie 7 w sprawie Lammers & Van Cleeff, pkt 29.

32 — Zobacz podobnie ww. w przypisie 8 wyrok w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 83.

33 — Zobacz podobnie ww. w przypisie 8 wyrok w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 82; oraz 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.

posiadała rzeczywisty powód ekonomiczny oraz że zostałaby ona zawarta na tych samych warunkach również w sytuacji wolnej konkurencji pomiędzy niezależnymi przedsiębiorstwami.

79. W niniejszym przypadku z postanowienia odsyłającego wynika, że dla przyznania nieoprocentowanej pożyczki przez SGI dla RECYDEM nie istniało żadne ekonomiczne uzasadnienie, ponieważ SGI sama była poważnie zadłużona, zaś RECYDEM znajdowała się w dobrej sytuacji finansowej. Także w kwestii wypłat dla COBELPIN zgodnie z informacjami sądu krajowego SGI nie mogła udowodnić, że stanowiły one właściwe wynagrodzenie za działalność w radzie administracyjnej.

80. Należy wreszcie zauważyć, że niekorzystne skutki korekty zysków zgodnie z art. 26 CIR 92 zostają w dużej mierze zniesione poprzez okoliczność, że przedsiębiorstwo będące beneficjentem w oparciu o konwencję arbitrażową może domagać się odpowiedniego uwzględnienia tej korekty w ramach swojego opodatkowania. Związane z tym dodatkowe obciążenia [34] należy zaakceptować, ponieważ nie istnieje, jak widać, żaden mniej ingerujący środek do zapewnienia wyważonego rozdziału kompetencji w zakresie władztwa podatkowego [35].

81. W konsekwencji uregulowanie w art. 26 CIR 92 nie wykracza poza to, co jest niezbędne do zapewnienia wyważonego rozdziału kompetencji w zakresie władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi oraz do zapobieżenia unikaniu opodatkowania.

82. Przepis taki jak art. 26 CIR 92 prowadzi zatem wprawdzie w ten sposób do ograniczenia zagwarantowanej w art. 43 WE w związku z art. 48 WE swobody działalności gospodarczej. Przepis taki jest jednak uzasadniony ze względu na konieczność zapewnienia wyważonego rozdziału kompetencji w zakresie władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi oraz zapobieżenia unikaniu opodatkowania.

34 — Zobacz powyżej, pkt 48.

35 — W postanowieniach konwencji arbitrażowej państwa członkowskie wychodzą jednak poza to, co nakazuje prawo wspólnotowe. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału przy stosowaniu swoich przepisów podatkowych państwo członkowskie nie może być zobowiązane do uwzględnienia ewentualnych niekorzystnych skutków wynikających dla podmiotów z uregulowania innego państwa członkowskiego mającego zastosowanie do stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim i należącego do spółki, której siedziba znajduje się na terytorium pierwszego państwa (zob. wyrok z dnia 23 października 2008 r. w sprawie C-157/07 Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, Zb.Orz. s. I-8061, pkt 49 z dalszymi odesłaniami).

V — Wnioski

83. Wobec powyższego proponuję Trybunałowi, aby na pytania prejudycjalne udzielił następującej odpowiedzi:

Artykuł 43 WE w związku z art. 48 WE nie sprzeciwiają się przepisom państwa członkowskiego, takim jak art. 26 belgijskiego Code des impôts sur les revenus 1992, wprowadzającym opodatkowanie wyjątkowej lub nieodpłatnej korzyści po stronie spółki będącej rezydentem przyznającej tę korzyść spółce z siedzibą w innym państwie członkowskim, z którą łączą ją bezpośrednie lub pośrednie stosunki współzależności, podczas gdy w identycznych okolicznościach spółka będąca rezydentem nie może podlegać opodatkowaniu w zakresie wyjątkowej lub nieodpłatnej korzyści, którą przyznała ona powiązanej z nią innej spółce będącej również rezydentem.