

Sprawa C-196/04

Cadbury Schweppes plc i Cadbury Schweppes Overseas Ltd

przeciwko

Commissioners of Inland Revenue

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożony przez Special Commissioners of Income Tax, London)

Swoboda przedsiębiorczości – Przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych –
Uwzględnienie dochodów kontrolowanych spółek zagranicznych w podstawie opodatkowania
spółki dominującej

Streszczenie wyroku

1. *Swobodny przepływ osób – Swoboda przedsiębiorczości*

(art. 43 WE i 48 WE)

2. *Swobodny przepływ osób – Swoboda przedsiębiorczości – Przepisy podatkowe*

(art. 43 WE i 48 WE)

1 Sama okoliczność, iż spółka będąca rezydentem tworzy drugi zakład, taki jak spółka zależna, w innym państwie członkowskim, nie może uzasadniać ogólnego domniemania oszustwa podatkowego i usprawiedliwiać rodzaju naruszającego wykonywanie swobód podstawowych zagwarantowanych przez traktat. Rodzaj krajowy ograniczający swobodę przedsiębiorczości może natomiast być usprawiedliwiony motywami zwalczania praktyk stanowiących nadużycie, jeżeli dotyczy on w pełni czysto sztucznych struktur, w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych, których celem jest uniknięcie stosowania przepisów danego państwa członkowskiego, a w szczególności uniknięcie podatku należnego z tytułu dochodu osiągniętego z działalnością na terytorium krajowym.

(por. pkt 50, 51, 55)

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

(por. pkt 75 i sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 12 września 2006 r.(*)

Swoboda przedsiębiorczości – Przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych – Uwzględnienie dochodów kontrolowanych spółek zagranicznych w podstawie opodatkowania spółki dominującej

w sprawie C-196/04

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

Cadbury Schweppes plc,

Cadbury Schweppes Overseas Ltd,

przeciwko

Commissioners of Inland Revenue,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

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

rzecznik generalny: P. Léger,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

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

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu Cadbury Schweppes plc i Cadbury Schweppes Overseas Ltd, przez J. Ghosha, barrister, i J. Hendersona, adviser,

– w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa, przez R. Caudwell, działając w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez D. Andersona, QC, oraz M. Lester i D. Ewarta, barristers,

– w imieniu rządu belgijskiego, przez E. Dominkovits, działając w charakterze pełnomocnika,

- w imieniu rządu duńskiego, przez J. Molde, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu niemieckiego, przez A. Tiemann i U. Forsthoffa, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu hiszpańskiego, przez L. Fraguas Gadea i M. Muñoz Péreza, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu francuskiego, przez G. de Bergues'a i C. Mercier, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Irlandii, przez D. O'Hagana, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez R. L. Nesbitta i A. Collinsa, SC, oraz P. McGarry'ego, BL,
- w imieniu rządu włoskiego, przez I. M. Bragugli, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez A. Cingola, avvocato dello Stato,
- w imieniu rządu cypryjskiego, przez A. Pantazi, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu portugalskiego, przez L. Fernandes i J. de Menezes Leitão, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu fińskiego, przez A. Guimaraes-Purokoski, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu szwedzkiego, przez A. Krusego i I. Willfors, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez R. Lyala, działającego w charakterze pełnomocnika,

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 43 WE, 49 WE i 56 WE.

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

Uregulowania krajowe

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

działano?? poza terytorium Zjednoczonego Królestwa.

4 Natomiast spółka b?d?ca rezydentem nie jest, co do zasady, opodatkowana z tytu?u dochodów swoich spółek zale?nych w momencie osi?gni?cia tego dochodu. Równie? nie jest ona opodatkowana z tytu?u dywidend wyp?acanych przez spółk? zale?n? z siedzib? w Zjednoczonym Królestwie. Spółka b?d?ca rezydentem podlega natomiast opodatkowaniu z tytu?u dywidend wyp?acanych jej przez spółk? zale?n? z siedzib? za granic?. W celu unikni?cia podwójnego opodatkowania przepisy podatkowe Zjednoczonego Królestwa przewiduj? jednak?e dla spółki b?d?cej rezydentem prawo do zaliczenia na poczet podatku kwoty podatku zap?aconego przez zagraniczn? spółk? zale?n? z tytu?u osi?gni?tych dochodów.

5 Przepisy Zjednoczonego Królestwa dotycz?ce kontrolowanych spółek zagranicznych (zwanych dalej „KSZ”) przewiduj? wyj?tek od ogólnej zasady, wed?ug której spółka b?d?ca rezydentem nie jest opodatkowana z tytu?u dochodów osi?gni?tych przez spółk? zale?n? w momencie ich uzyskania.

6 Przepisy te znajduj? si? w art. 747–756 i w za??cznikach 24–26 do Income and Corporation Taxes Act 1988 (ustawy z 1988 r. dotycz?cej podatku dochodowego i podatku od osób prawnych) i przewiduj?, ?e dochód KSZ – czyli, zgodnie z wersj? tych przepisów obowi?zujc? w chwili wyst?pienia zdarze? le??cych u podstaw post?powania przez s?dem krajowym (zwanych dalej „przepisami dotycz?cymi KSZ”), spółki zagranicznej, w której ponad 50% udzia?u ma spółka b?d?ca rezydentem – s? przypisywane tej ostatniej i jest ona z tego tytu?u opodatkowana, przy czym zalicza si? na poczet podatku kwot? równ? podatkowi zap?aconemu przez KSZ w pa?stwie jej siedziby. Je?eli dochód ten zostanie nast?pnie wyp?acony w postaci dywidend spółce b?d?cej rezydentem, podatek zap?acony przez ni? w Zjednoczonym Królestwie z tytu?u dochodu KSZ jest uwa?any za dodatkowy podatek zap?acony przez KSZ za granic? i podlega zaliczeniu na poczet podatku nale?nego z tytu?u tych dywidend od spółki b?d?cej rezydentem.

7 Przepisy dotycz?ce KSZ znajduj? zastosowanie wówczas, gdy KSZ w pa?stwie swojej siedziby podlega „ni?szemu poziomowi opodatkowania”, co wed?ug tych przepisów ma miejsce wtedy, kiedy podatek p?acony przez t? spółk? w danym roku obrotowym wynosi mniej ni? trzy czwarte kwoty podatku, który zosta?by zap?acony w Zjednoczonym Królestwie z tytu?u dochodu podlegaj?cego opodatkowaniu, takiego jak ten, który zosta?by obliczony dla celów opodatkowania w tym pa?stwie cz?onkowskim.

8 Opodatkowanie wynikaj?ce z zastosowania przepisów dotycz?cych KSZ jest zwi?zane z pewn? liczb? wyj?tków. Zgodnie z wersj? tych przepisów obowi?zujc? w chwili wyst?pienia zdarze? le??cych u podstaw post?powania przez s?dem krajowym opodatkowanie to nie ma zastosowania w nast?puj?cych przypadkach:

- gdy KSZ przyjmuje „mo?liw? do zaakceptowania polityk? wyp?at”, co oznacza, ?e okre?lony procent jej dochodu (90% w roku 1996) jest wyp?acany w ci?gu 18 miesi?cy po jego osi?gni?ciu i spółka b?d?ca rezydentem jest z tego tytu?u opodatkowana;
- gdy KSZ wykonuje „działano?? zwolnion? od podatku” w rozumieniu tych przepisów, tak? jak niektóre rodzaje działano?ci handlowej wykonywanej przez zak?ad;
- gdy KSZ spe?nia „warunek notowania na gie?dzie”, co oznacza, ?e 35% praw g?osu znajduje si? w obrocie publicznym, spółka zale?na jest notowana na gie?dzie, a jej udzia?y s? zbywane na uznanej gie?dzie; oraz

– gdy podlegający opodatkowaniu dochód KSZ nie przekracza kwoty 50 000 GBP (wyjątek de minimis).

9 Opodatkowanie przewidziane przez przepisy dotyczące KSZ jest również wyłączone, gdy spełnione zostaną warunki tzw. „testu motywacji”. Obejmuje on dwa kryteria, które muszą być spełnione łącznie.

10 Po pierwsze, jeżeli transakcje, które doprowadziły do powstania dochodu KSZ w danym roku obrotowym prowadzą do obniżenia podatku w Zjednoczonym Królestwie w porównaniu do podatku, który byłby należny w przypadku braku tych transakcji i jeżeli kwota tego obniżenia przekracza określony próg, spółka będąca rezydentem powinna wykazać, że obniżenie to nie było głównym lub jednym z głównych celów tych transakcji.

11 Po drugie, spółka będąca rezydentem powinna wykazać, że głównym lub jednym z głównych powodów istnienia KSZ w danym roku obrotowym nie było uzyskanie obniżenia podatku w Zjednoczonym Królestwie poprzez wyprowadzenie zysków. Według powoływanych przepisów wyprowadzanie zysków ma miejsce wówczas, gdy są racjonalne podstawy, aby przypuszczać, że gdyby KSZ lub jakakolwiek spółka powiązana mająca siedzibę poza terytorium Zjednoczonego Królestwa nie istniała, przychody byłyby uzyskiwane przez podmiot z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie i byłby on z tego tytułu opodatkowany.

12 Postanowienie odsyłające wskazuje również, że administracja podatkowa Zjednoczonego Królestwa w 1996 r. opublikowała listę państw, w których pod pewnymi warunkami KSZ mogły być zakładane i wykonywać działalność, będąc uznawanymi za spełniające warunki pozwalające na zaniechanie opodatkowania przewidzianego przez przepisy dotyczące KSZ.

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

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

14 CSTS i CSTI, które należą do IFSC, w chwili wystąpienia zdarzeń leżących u podstaw postępowania przed sądem krajowym podlegały stawce podatkowej w wysokości 10%.

15 Działalność CSTS i CSTI polegała na pozyskiwaniu środków pieniężnych i udostępnianiu ich spółkom zależnym z grupy Cadbury Schweppes.

16 Zgodnie z postanowieniem odsyłającym, CSTS zastępuje podobną strukturę, do której należała spółka z siedzibą na Jersey. Została ona utworzona w trzech celach. Po pierwsze, chodziło o rozwiązanie problemu podatkowego, który powstał dla podatników kanadyjskich posiadających uprzywilejowane akcje CS, po drugie, o uniknięcie konieczności uzyskania zgody władz Zjednoczonego Królestwa na pożyczkę zagraniczną, a po trzecie, o obniżenie podatku u źródła od dywidend wypłacanych wewnątrz grupy według systemu ustanowionego przez dyrektywę Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. L 225, str. 6). Zgodnie z postanowieniem odsyłającym, te trzy cele mogłyby zostać osiągnięte, gdyby CSTS została założona zgodnie z przepisami Zjednoczonego Królestwa i miała siedzibę w tym państwie członkowskim.

17 CSTI jest spółką zależną CSTS. Według sądu krajowego, została ona założona w Irlandii w celu uniknięcia stosowania określonych przepisów podatkowych Zjednoczonego Królestwa w zakresie wymiany walutowej.

18 Zgodnie z postanowieniem odsyłającym wiadome jest, że CSTS i CSTI zostały założone w Dublinie wyjątkowo w tym celu, aby dochody związane z działalnością wewnętrznego finansowania grupy Cadbury Schweppes mogły korzystać z systemu opodatkowania IFSC.

19 Biorąc pod uwagę stawki podatkowe mające zastosowanie do spółek należących do IFSC, dochody CSTS i CSTI podlegają „niższemu poziomowi opodatkowania” w rozumieniu przepisów dotyczących KSZ. Jeżeli chodzi o rok obrotowy 1996, wadze podatkowe Zjednoczonego Królestwa uznają, że do tych spółek zależnych nie ma zastosowania żadna z przesłanek pozwalających na odstępnie od opodatkowania przewidzianego przez te przepisy.

20 W związku z powyższym, decyzją z dnia 18 sierpnia 2000 r. Commissioners of Inland Revenue, działając na podstawie przepisów dotyczących KSZ, zażądała od CSO zapłaty 8 638 633,54 GBP podatku dochodowego od osób prawnych z tytułu dochodu osiągniętego przez CSTI w roku obrotowym zakończonym w dniu 28 grudnia 1996 r. Decyzja podatkowa dotyczy jedynie dochodu osiągniętego przez CSTI, ponieważ w tym samym roku obrotowym CSTS poniosła stratę.

21 W dniu 21 sierpnia 2000 r. CS i CSO wniosły skargę na rzeczoną decyzję podatkową do Special Commissioners of Income Tax, London. Przed sądem tym podnosiły one, że przepisy dotyczące KSZ są sprzeczne z art. 43 WE, 49 WE i 56 WE.

22 Sąd krajowy stwierdza, że staje wobec szeregu wątpliwości w kwestii zastosowania prawa wspólnotowego do zawisłej przed nim sprawy.

23 Po pierwsze, sąd ten zapytuje, czy CS nadużyła swobód podstawowych ustanowionych traktatem WE, zakładając spółki i wyposażając je w kapitał w innych państwach członkowskich wyjątkowo w celu osiągnięcia pożytków z systemu podatkowego korzystniejszego niż ten obowiązujący w Zjednoczonym Królestwie.

24 Po drugie, sąd ten zapytuje, czy przyjmując, że CS jedynie skutecznie korzystała z tych swobód, to w okolicznościach niniejszej sprawy przepisy dotyczące KSZ należą uważać za ograniczenie wykonywania tych swobód lub za dyskryminację.

25 W przypadku, gdyby powyższe przepisy należało uznać za ograniczenie swobód zagwarantowanych przez traktat, sąd krajowy zapytuje, po trzecie, czy ewentualnie, że CS nie płaci podatku większego od tego, jaki zapłaciłyby CSTS i CSTI, gdyby miały siedzibę w

Zjednoczonym Królestwie, pozwala na wykluczenie istnienia takiego ograniczenia. Sąd krajowy zadaje ponadto pytanie o znaczenie różnic istniejących w pewnych aspektach pomiędzy zasadami obliczania zobowiązań podatkowego w odniesieniu do dochodów CSTS i CSTI a zasadami zwykle znajdującymi zastosowanie do spółek zależnych CS w tym państwie członkowskim, oraz tego, czy straty KSZ nie mogą być odliczane od dochodu innej takiej spółki lub dochodu CS i jej spółek zależnych w Zjednoczonym Królestwie, podczas gdy odliczenie takie byłoby dopuszczalne, gdyby CSTS i CSTI miały siedzibę w tym państwie członkowskim.

26 W przypadku, gdyby przepisy dotyczące KSZ miały być uznane za dyskryminację, sąd ten zapytuje, po czwarte, czy można ustanowić analogię pomiędzy okolicznościami postępowania przed sądem krajowym a przypadkiem, w którym CS założyła spółkę zależną w Zjednoczonym Królestwie albo w państwie członkowskim, w którym nie stosuje się niższego poziomu opodatkowania w rozumieniu tych przepisów.

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

28 Biorąc pod uwagę te wątpliwości, Special Commissioners of Income Tax, London postanowił zawiesić postępowanie i przedstawił Trybunałowi następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy art. 43 WE, 49 WE i 56 WE sprzeciwiają się krajowym przepisom podatkowym, takim jak te w postępowaniu przed sądem krajowym, które w określonych szczególnych okolicznościach przewidują opodatkowanie spółki mającej siedzibę w tym państwie członkowskim z tytułu dochodów spółki zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim i podlegającej tam niższemu poziomowi opodatkowania?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

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

30 Pytanie to należy rozumieć jako obejmujące również art. 48 WE, który na potrzeby stosowania postanowień traktatu dotyczących swobody przedsiębiorczości zrównuje z powołanymi w art. 43 WE osobami fizycznymi, mającymi przynależność państwa członkowskiego, spółki założone zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mające swój statutowy siedzibę, zarząd lub główne przedsiębiorstwo wewnątrz Wspólnoty.

31 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, zakresowi stosowania postanowień traktatu dotyczących swobody przedsiębiorczości podlegają przepisy krajowe, które znajdują zastosowanie, gdy obywatel danego państwa członkowskiego posiada udział w kapitale spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, pozwalający mu wywierać niewątpliwą wpływ na decyzje tej spółki i określanie jej działalności (zob. podobnie wyroki z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-251/98 Baars, Rec. str. I-2787, pkt 22 i z dnia 21 listopada 2002 r. w sprawie C-436/00 X i Y, Rec. str. I-10829, pkt 37).

32 W niniejszym przypadku przepisy dotyczące KSZ odnoszą się do opodatkowania, pod

pewnymi warunkami, dochodów spółek zależnych z siedzib poza terytorium Zjednoczonego Królestwa, w których spółka będąca rezydentem ma udział zapewniający jej kontrolę nad nimi. Należy je zatem zbadać w świetle art. 43 WE i 48 WE.

33 Jeżeli, jak podnosi skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym i Irlandia, przepisy te wywierają skutki ograniczające swobodne świadczenie usług i swobodny przepływ kapitału, skutki te są nieuniknioną konsekwencją ewentualnego ograniczenia swobody przedsiębiorczości i w żadnym przypadku nie usprawiedliwiają odrębnej analizy powoływanych przepisów w świetle art. 49 WE i 56 WE (zob. podobnie wyrok z dnia 14 października 2004 r. w sprawie C-36/02 Omega, Rec. str. I-9609, pkt 27).

34 Przed zbadaniem przepisów dotyczących KSZ w świetle art. 43 WE i 48 WE należy udzielić odpowiedzi na pytanie wstępne sądu krajowego dotyczącej kwestii, czy fakt, że spółka z siedzibą w państwie członkowskim zakłada i wyposaża w kapitał spółki w innym państwie członkowskim wyraża w celu odniesienia pożytku z obowiązyującego tam korzystniejszego systemu podatkowego, stanowi nadużycie swobody przedsiębiorczości.

35 Oczywiście jest, że obywatele państwa członkowskiego nie mogą usiłować uchylać się od stosowania prawa krajowego poprzez nadużywanie ułatwień stworzonych na mocy traktatu. Nie mogą oni powoływać się na przepisy wspólnotowe w sposób stanowiący nadużycie będące oszustwem (wyroki z dnia 7 lutego 1979 r. w sprawie 115/78 Knoors, Rec. str. 399, pkt 25, z dnia 3 października 1990 r. w sprawie C-61/89 Bouchoucha, Rec. str. I-3551, pkt 14, oraz z dnia 9 marca 1999 r. w sprawie C-212/97 Centros, Rec. str. I-1459, pkt 24).

36 Jednakże fakt, że osoba fizyczna lub prawna mająca przynależność wspólnotową zamierza odnieść pożytek z korzystniejszego systemu podatkowego obowiązującego w państwie członkowskim innym niż to, w którym ma ona miejsce zamieszkania lub siedzibę, sam w sobie nie upoważnia do pozbawienia jej możliwości powołania się na postanowienia traktatu (zob. podobnie wyrok z dnia 11 grudnia 2003 r. w sprawie C-364/01 Barbier, Rec. str. I-15013, pkt 71).

37 W odniesieniu do swobody przedsiębiorczości Trybunał orzekł już, że okoliczność, iż spółka została założona w państwie członkowskim w celu odniesienia pożytku z korzystniejszych przepisów sam w sobie nie jest wystarczający, aby wyprowadzać z niego istnienie nadużycia tej swobody (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Centros pkt 27, oraz wyrok z dnia 30 września 2003 r. w sprawie C-167/01 Inspire Art, Rec. str. I-10155, pkt 96).

38 W związku z powyższym, jak podkreśliły to skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym i rząd belgijski oraz podczas rozprawy rząd cypryjski, okoliczność, że w niniejszej sprawie CS postanowiła założyć CSTS i CSTI w ramach IFSC w jawnym celu odniesienia pożytku z korzystnego systemu podatkowego, który zapewnia taki zakład, sama w sobie nie stanowi nadużycia. Okoliczność ta nie wyklucza zatem możliwości powołania się przez CS na art. 43 WE i 48 WE (zob. podobnie ww. wyroki w sprawach Centros, pkt 18, oraz Inspire Art, pkt 98).

39 Należy zatem zbadać, czy art. 43 WE i 48 WE sprzeciwiają się stosowaniu przepisów takich jak przepisy dotyczące KSZ.

40 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, o ile opodatkowanie bezpośrednio należy do kompetencji państw członkowskich, o tyle powinny one jednak wykonywać je z poszanowaniem prawa wspólnotowego (wyroki z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie C-311/97 Royal Bank of Scotland, Rec. str. I-2651, pkt 19, z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Rec. str. I-7477, pkt 19, oraz z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Rec. str.

I?10837, pkt 29).

41 Swoboda przedsi?biorczo?ci, któr? art. 43 WE przyznaje obywatelom pa?stw Wspólnoty i która oznacza dla nich dost?p do dzia?alno?ci na w?asny rachunek oraz mo?liwo?? jej wykonywania, jak równie? prawo tworzenia i zarz?dzania przedsi?biorstwami na tych samych warunkach, co okre?lone przez ustawodawstwo pa?stwa cz?onkowskiego po?o?enia przedsi?biorstwa dla jego w?asnnych obywateli, obejmuje, zgodnie z art. 48 WE, przys?uguj?ce spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem pa?stwa cz?onkowskiego i maj?cym statutow? siedzib?, zarz?d lub g?ówny zak?ad na terytorium Wspólnoty prawo wykonywania dzia?alno?ci w danym pa?stwie cz?onkowskim za po?rednictwem spółki zale?nej, oddzia?u lub agencji (zob. w szczególno?ci wyrok z dnia 21 wrze?nia 1999 r. w sprawie C?307/97 Saint-Gobain-ZN, Rec. str. I?6161, pkt 35, ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 30, oraz wyrok z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C?471/04 Keller Holding, Zb.Orz. str. I?2107, pkt 29).

42 Nawet je?li, zgodnie z ich brzmieniem, przepisy traktatu dotycz?ce swobody przedsi?biorczo?ci maj? na celu zapewnienie korzy?ci w postaci krajowego traktowania w przyjmuj?cym pa?stwie cz?onkowskim, to jednak równie? sprzeciwiaj? si? one temu, by pa?stwo cz?onkowskie pochodzenia nak?ada?o ograniczenia na podejmowanie dzia?alno?ci w innym pa?stwie cz?onkowskim, przez jednego z jego obywateli lub przez spółk? za?o?on? zgodnie z jego ustawodawstwem (zob. w szczególno?ci wyrok z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C?264/96 ICI, Rec. str. I?4695, pkt 21 oraz ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 31).

43 W niniejszej sprawie pewne jest, ?e przepisy dotycz?ce KSZ odmiennie traktuj? spółki b?d?ce rezydentami w zale?no?ci od poziomu opodatkowania znajduj?cego zastosowanie do spółki, w której maj? one udzia? zapewniaj?cy im kontrol? nad ni?.

44 Je?li bowiem spółka b?d?ca rezydentem za?o?y?a KSZ w pa?stwie cz?onkowskim, w którym podlega ona ni?szemu poziomowi opodatkowania w rozumieniu przepisów dotycz?cych KSZ, dochody osi?gane przez tak? spółk? kontrolowan? s?, na mocy tych przepisów, przypisywane spółce b?d?cej rezydentem, która podlega opodatkowaniu z tytu?u tych dochodów. Natomiast je?li spółka kontrolowana zosta?a za?o?ona i jest opodatkowana w Zjednoczonym Królestwie lub w pa?stwie, w którym nie podlega ona ni?szemu poziomowi opodatkowania w rozumieniu tych przepisów, te ostatnie nie maj? zastosowania i zgodnie z przepisami Zjednoczonego Królestwa dotycz?cymi podatku dochodowego od osób prawnych spółka b?d?ca rezydentem w takich okoliczno?ciach nie podlega opodatkowaniu z tytu?u dochodów spółki kontrolowanej.

45 To odmienne traktowanie prowadzi do niekorzystnej sytuacji podatkowej spółki b?d?cej rezydentem, do której znajduj? zastosowanie przepisy dotycz?ce KSZ. Zatem nawet gdyby, jak proponuj? rz?dy Zjednoczonego Królestwa, du?ski, niemiecki, francuski, portugalski, fi?ski i szwedzki, wzi?? pod uwag? ewentualno?? wspomnian? przez s?d krajowy, zgodnie z któr? taka spółka b?d?ca rezydentem nie p?aci?aby z tytu?u dochodów KSZ podlegaj?cych zakresowi stosowania tych przepisów podatku wy?szego ni? ten, który obejmowa?by te dochody, gdyby zosta?y one osi?gni?te przez spółk? zale?n? z siedzib? w Zjednoczonym Królestwie, nie zmienia?oby to faktu, ?e przy zastosowaniu takich przepisów ta spółka b?d?ca rezydentem podlega opodatkowaniu z tytu?u dochodów innej osoby prawnej. Nie nast?puje to jednak?e w przypadku spółki b?d?cej rezydentem posiadaj?cej spółk? zale?n? opodatkowan? w Zjednoczonym Królestwie b?d? której spółka zale?na z siedzib? poza terytorium tego pa?stwa cz?onkowskiego nie podlega ni?szemu poziomowi opodatkowania.

46 Jak podnosz? skar??ce w post?powaniu przed s?dem krajowym oraz Irlandia i Komisja Wspólnot Europejskich, zró?nicowane traktowanie podatkowe wynikaj?ce z przepisów dotycz?cych KSZ i wynikaj?ce z niego niekorzystne po?o?enie spółek b?d?cych rezydentami,

które posiadają spółki zależne podlegające w innym państwie członkowskim niższemu poziomowi opodatkowania, mogą utrudniać wykonywanie swobody przedsiębiorczości przez takie spółki, zniechęcając je do zakładania, nabywania lub posiadania spółki zależnej w państwie członkowskim, w którym podlega ona takiemu poziomowi opodatkowania. Stanowi one zatem ograniczenie swobody przedsiębiorczości w rozumieniu art. 43 WE i 48 WE.

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

48 Rząd Zjednoczonego Królestwa, wspierany przez rząd niemiecki, francuski, portugalski, fiński i szwedzki podnosi, że przepisy dotyczące KSZ mają na celu zwalczanie szczególnej formy unikania opodatkowania polegającej na tym, że spółka będąca rezydentem sztucznie transferuje dochody z państwa członkowskiego, w którym są one osiągane, do państwa o niższym poziomie opodatkowania, poprzez założenie w nim spółki zależnej i zawieranie transakcji przede wszystkim ukierunkowanych na dokonanie takiego transferu na rzecz tej spółki zależnej.

49 W tym zakresie z utrwalonego orzecznictwa wynika, że istnienie korzyści wynikających z niższego opodatkowania spółki zależnej z siedzibą w państwie członkowskim innym niż to, w którym została założona spółka dominująca, samo w sobie nie upoważnia tego ostatniego państwa członkowskiego do wyrównywania tej korzyści poprzez mniej korzystne traktowanie spółki dominującej pod względem podatkowym (zob. podobnie wyrok z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie 270/83 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. 273, pkt 21; zob. także analogicznie wyroki z dnia 26 października 1999 r. w sprawie C-294/97 Eurowings Luftverkehr, Rec. str. I-7447, pkt 44, oraz z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-422/01 Skandia i Ramstedt, Rec. str. I-6817, pkt 52). Konieczność zapobiegania zmniejszeniu wpływów z podatków nie należy ani do celów określonych w art. 46 ust. 1 WE, ani do nadrzędnych względów interesu ogólnego mogących uzasadnić ograniczenie swobody przyznanej przez traktat (zob. podobnie wyrok z dnia 3 października 2002 r. w sprawie C-136/00 Danner, Rec. str. I-8147, pkt 56, oraz ww. wyrok w sprawie Skandia i Ramstedt, pkt 53).

50 Z orzecznictwa wynika również, że sama okoliczność, iż spółka będąca rezydentem tworzy drugi zakład, taki jak spółka zależna, w innym państwie członkowskim, nie może uzasadniać ogólnego domniemania oszustwa podatkowego i usprawiedliwiać roszczeń naruszającego wykonywanie swobód podstawowych zagwarantowanych przez traktat (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie ICI, pkt 26, wyrok z dnia 26 września 2000 r. w sprawie C-478/98 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. I-7587, pkt 45, ww. wyrok w sprawie X i Y, pkt 62, oraz wyrok z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie C-334/02 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-2229, pkt 27).

51 Rodek krajowy ograniczający swobodę przedsiębiorczości może natomiast być usprawiedliwiony, jeżeli dotyczy on właściwie czysto sztucznych struktur, których celem jest uniknięcie stosowania przepisów danego państwa członkowskiego (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie ICI, pkt 26, wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-324/00 Lankhorst-Hohorst, Rec. str. I-11779, pkt 37, ww. wyroki w sprawach De Lasteyrie du Saillant, pkt 50 oraz Marks & Spencer, pkt 57).

52 Dla oceny zachowania podatnika należy w szczególności wziąć pod uwagę cel swobody przedsiębiorczości (zob. podobnie ww. wyroki w sprawie Centros, pkt 25, oraz X i Y, pkt 42).

53 Celem tym jest umożliwienie obywatelom państwa czonkowskiego utworzenia drugiego zakładu w innym państwie czonkowskim w celu wykonywania tam przez nich działalności oraz wspierania w ten sposób wzajemnego gospodarczego i społecznego przenikania wewnątrz Wspólnoty na podstawie działalności wykonywanej na własny rachunek (zob. wyrok z dnia 21 czerwca 1974 r. w sprawie 2/74 Reyners, Rec. str. 631, pkt 21). W tym celu swoboda przedsiębiorczości zmierza do umożliwienia obywatelom Wspólnoty uczestniczenia w sposób stały i ciągły w życiu gospodarczym państwa czonkowskiego innego niż państwo czonkowskie pochodzenia i do osiągnięcia z tego korzyści (wyrok z dnia 30 listopada 1995 r. w sprawie C-55/94 Gebhard, Rec. str. I-4165, pkt 25).

54 W świetle tego celu integracji w przyjmującym państwie czonkowskim pojęcie przedsiębiorczości w rozumieniu postanowień traktatu dotyczących swobody przedsiębiorczości zakłada faktyczne wykonywanie działalności gospodarczej poprzez stały zakład w tym państwie na czas nieokreślony (zob. wyroki z dnia 25 lipca 1991 r. w sprawie C-221/89 Factortame i in., Rec. str. I-3905, pkt 20, oraz z dnia 4 października 1991 r. w sprawie C-246/89 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Rec. str. I-4585, pkt 21). Zakłada ona zatem rzeczywiste utworzenie danej spółki w przyjmującym państwie czonkowskim i faktyczne wykonywanie w nim działalności gospodarczej.

55 Z powyższego wynika, że ograniczenie swobody przedsiębiorczości można usprawiedliwić jedynie motywami zwalczania praktyk stanowiących nadużycie, a swoistym celem takiego ograniczenia powinno być ustanowienie przeszkody dla zachowań polegających na tworzeniu czysto sztucznych struktur, w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych, w celu unikania podatku należnego z tytułu dochodu osiągniętego z działalności na terytorium krajowym.

56 Na wzór praktyk, takich jak opisane w pkt 49 wskazanego powyżej wyroku w sprawie Marks & Spencer, polegających na organizowaniu transferów strat, w ramach grupy spółek, do spółek z siedzibą w państwach czonkowskich stosujących najwyższe stawki opodatkowania i w których następuje wartość podatkowa tych strat jest najwyższa, rodzaj zachowań opisanych w punkcie poprzedzającym może naruszać prawo państw czonkowskich do wykonywania ich kompetencji podatkowych w związku z działalnością wykonywaną na ich terytorium oraz naruszać tym samym wyważony rozdział kompetencji w zakresie władztwa podatkowego między państwami czonkowskimi (zob. ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 46).

57 W świetle tych rozważań należy ocenić, czy ograniczenie swobody przedsiębiorczości wynikające z przepisów dotyczących KSZ może być uzasadnione motywami zwalczania czysto sztucznych struktur i czy ewentualnie jest ono proporcjonalne ze względu na ten cel.

58 Powołane przepisy dotyczą sytuacji, w której spółka będąca rezydentem zaocznie KSZ, która w państwie czonkowskim swojej siedziby podlega poziomowi opodatkowania o trzy czwarte niższemu niż kwota podatku, jak należy obliczyć w Zjednoczonym Królestwie, gdyby dochody tej KSZ były opodatkowane w tym państwie czonkowskim.

59 Przewidując uwzględnienie dochodu KSZ podlegającej bardzo korzystnemu systemowi podatkowemu w podstawie opodatkowania spółki będącej rezydentem, przepisy dotyczące KSZ pozwalają na przeciwdziałanie praktykom, których jedynym celem jest uniknięcie podatku należnego z tytułu dochodu osiągniętego z działalności wykonywanej na terytorium krajowym. Jak podkreśliły to rzędy francuski, fiński i szwedzki, przepisy takie mogą mieć osiągnięty cel, w którym zostały przyjęte.

- 60 Należy jeszcze zbadać, czy powołane przepisy nie wykraczają ponad to, co jest niezbędną do osiągnięcia tego celu.
- 61 Przepisy dotyczące KSZ przewidują pewną liczbę wyjątków, w których nie stosuje się opodatkowania spółki będącej rezydentem z tytułu dochodów KSZ. Niektóre z tych wyjątków pozwalają na zwolnienie jej z opodatkowania w sytuacjach, w których wydaje się wykluczone istnienie czysto sztucznej struktury jedynie w celach podatkowych. I tak wyjąta przez KSZ praktycznie całości jej dochodów spółce będącej rezydentem oznacza brak zamiaru tej ostatniej uniknięcia opodatkowania w Zjednoczonym Królestwie. Wykonywanie przez KSZ działalności handlowej wyklucza istnienie po jej stronie sztucznej struktury pozbawionej jakiegokolwiek rzeczywistego związku gospodarczego z przyjmującym państwem członkowskim.
- 62 W przypadku gdy żaden z tych wyjątków nie znajduje zastosowania, można odstąpić od opodatkowania przewidzianego przez przepisy dotyczące KSZ, jeżeli przedsiębiorstwo i działalność KSZ spełniają wymogi testu motywacji. Co do zasady wymaga on, aby spółka będąca rezydentem wykazała, że po pierwsze, istotne obniżenie podatku w Zjednoczonym Królestwie wynikające z transakcji dokonanych pomiędzy tą spółką a KSZ nie jest głównym bądź jednym z głównych celów tych transakcji, a po drugie, że uzyskanie obniżenia podatku poprzez wyprowadzenie dochodu w rozumieniu tych przepisów nie stanowi głównej bądź jednej z głównych przyczyn założenia KSZ.
- 63 Jak podnosisz to również skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym, rząd belgijski i Komisja, fakt, że żaden z wyjątków przewidzianych przez przepisy dotyczące KSZ nie może mieć zastosowania i że dążenie do zmniejszenia obciążenia podatkowego było motywem założenia KSZ, jak również zawarcia transakcji pomiędzy tą ostatnią a spółką będącą rezydentem, nie wystarczy do stwierdzenia istnienia czysto sztucznej struktury mającej na celu wyłączenie uniknięcia tego podatku.
- 64 Stwierdzenie istnienia takiej struktury wymaga, oprócz elementu subiektywnego polegającego na dążeniu do uzyskania korzyści podatkowej, aby z elementów obiektywnych wynikało, że mimo formalnego przestrzegania warunków przewidzianych przez prawo wspólnotowe, cel swobody przedsiębiorczości, taki jak przedstawiony w pkt 54 i 55 niniejszego wyroku, nie został osiągnięty (zob. podobnie wyroki z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C-110/99 Emsland-Stärke, Rec. str. I-11569, pkt 52 i 53, oraz z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. str. I-1609, pkt 74 i 75).
- 65 Według tych warunków, przepisy dotyczące KSZ są zgodne z prawem wspólnotowym, gdy stosowanie opodatkowania przewidzianego przez te przepisy jest wyłączone, jeżeli niezależnie od istnienia motywów natury podatkowej założenie KSZ odpowiada rzeczywistym przyczynom ekonomicznym.
- 66 Utworzenie to powinno odpowiadać rzeczywistemu otwarciu zakładu, którego celem jest faktyczne wykonywanie działalności gospodarczej w przyjmującym państwie członkowskim, jak wynika to z orzecznictwa powołanego w pkt 52–54 niniejszego wyroku.
- 67 Jak podnosisz to na rozprawie rząd Zjednoczonego Królestwa i Komisja, stwierdzenie to musi być oparte na elementach obiektywnych i możliwych do sprawdzenia przez osoby trzecie, w szczególności w odniesieniu do fizycznego istnienia KSZ, w tym posiadania przez nią lokalu, personelu i wyposażenia.
- 68 Jeżeli badanie tych elementów prowadzi do stwierdzenia, że KSZ odpowiada fikcyjnemu zakładowi, niewykonującemu faktycznie żadnej działalności gospodarczej na terytorium

przyjmującego państwa czonkowskiego, zaowanie tej KSZ należy uważać za posiadające cechy czysto sztucznej struktury. Miałoby to miejsce w szczególności w przypadku spółki zależnej o charakterze „spółki adresowej” lub „firmy-krzak” (zob. wyrok z dnia 2 maja 2006 r. w sprawie C-341/04 Eurofood, Zb.Orz. str. I-3813, pkt 34 i 35).

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

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

71 W świetle elementów wykazanych przez spółkę będącą rezydentem, właściwe władze krajowe w celu uzyskania niezbędnych informacji dotyczących rzeczywistej sytuacji KSZ mają możliwość odwołania się do mechanizmów współpracy i wymiany informacji pomiędzy krajowymi administracjami podatkowymi utworzonych poprzez instrumenty prawne, takie jak te wymienione przez Irlandię w uwagach na piśmie, tj. dyrektywę Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącą wzajemnej pomocy właściwych władz państw czonkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. L 336, str. 15) i, w niniejszej sprawie, umowę z dnia 2 czerwca 1976 r. pomiędzy Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej a Irlandią w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania unikaniu opodatkowania w zakresie opodatkowania dochodów i zysków z kapitału.

72 W niniejszym przypadku do sądu krajowego należy zbadać, czy, jak twierdzi rząd Zjednoczonego Królestwa, test motywacji, taki jak określony w przepisach dotyczących KSZ, może być interpretowany w sposób pozwalający na ograniczenie stosowania opodatkowania przewidzianego przez te przepisy do czysto sztucznych struktur, czy te kryteria, na jakich opiera się ten test oznaczają, że skoro żaden z wyników przewidzianych przez te przepisy nie ma zastosowania, a dążenie do obniżenia podatku w Zjednoczonym Królestwie należy do głównych przyczyn, które doprowadziły do zaożenia KSZ, spółka dominująca będąca rezydentem jest objęta zakresem stosowania tych przepisów niezależnie od braku elementów obiektywnych, wskazujących na istnienie struktury o takim charakterze.

73 W pierwszym przypadku, przepisy dotyczące KSZ należy uważać za zgodne z art. 43 WE i 48 WE.

74 Natomiast w drugim przypadku, należy uważać, jak te podnosi to skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym, Komisja i na rozprawie rząd cypryjski, że przepisy te są sprzeczne z art. 43 WE i 48 WE.

75 W świetle powyższych rozważań, na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 43 WE i 48 WE należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwiają się one uwzględnieniu w podstawie opodatkowania spółki będącej rezydentem z siedzibą w państwie czonkowskim dochodu osiągniętego przez KSZ w innym państwie czonkowskim, jeżeli dochód ten podlega tam niśszemu poziomowi opodatkowania niż stosowany w pierwszym państwie, chyba że takie uwzględnienie dotyczy jedynie czysto sztucznych struktur, których celem jest uniknięcie należnego podatku krajowego. Należy zatem zaniechać stosowania takiej formy opodatkowania, jeżeli okaże się, na podstawie elementów obiektywnych i możliwych do sprawdzenia przez osoby trzecie, że niezależnie od istnienia motywów natury podatkowej, rzeczona KSZ rzeczywiście ma siedzibę w przyjmującym państwie czonkowskim i faktycznie wykonuje tam działalność gospodarczą.

W przedmiocie kosztów

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

Z powyższych względów Trybunał orzeka, co następuje:

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

Podpisy

*Język postępowania: angielski.