

**WYROK TRYBUNAŁU**

z dnia 9 lipca 2014 r.

w sprawach połączonych E-3/13 i E-20/13 między:

**Fred. Olsen i in. i Petter Olsen i in.**

oraz

**państwem norweskim, reprezentowanym przez Centralny Urząd Podatkowy ds. Dużych Przedsiębiorstw i Departament ds. Podatków***(Opodatkowanie kontrolowanych spółek zagranicznych – Swoboda przedsiębiorczości – Swobodny przepływ kapitału – Zapobieganie obchodzeniu prawa krajowego – Uzasadnienie – Proporcjonalność)*

(2015/C 68/05)

W sprawach połączonych E-3/13 i E-20/13 między: Olsen i in. i Petter Olsen i in. a państwem norweskim reprezentowanym przez Centralny Urząd Podatkowy ds. Dużych Przedsiębiorstw i Departament ds. Podatków – WNIOSKI do Trybunału na mocy art. 34 Porozumienia między państwami EFTA w sprawie ustanowienia Urzędu Nadzoru i Trybunału Sprawiedliwości złożony przez Izbę Skarbową Centralnego Urzędu Podatkowego ds. Dużych Przedsiębiorstw (*Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter*) i sąd Okręgowy w Oslo (*Oslo tingrett*), dotyczący wykładni zasad w zakresie swobody przedsiębiorczości i swobodnego przepływu kapitału, a zwłaszcza wykładni art. 31 i 40 Porozumienia EOG w odniesieniu do norweskich przepisów podatkowych obowiązujących kontrolowane spółki zagraniczne (przepisy dotyczące KSZ), które dopuszczają opodatkowanie kapitału znajdującego się w kraju o niskich stawkach podatkowych na podstawie krajowych zasad opodatkowania, Trybunał w składzie: Carl Baudenbacher (prezes) oraz sędziowie: Per Christiansen i Páll Hreinsson (sędzia sprawozdawca), wydał w dniu 9 lipca 2014 r. wyrok zawierający sentencję następującej treści:

- 1.–2. Fundusz powierniczy, taki jak Ptarmigan Trust, podlega przepisom art. 31 Porozumienia EOG, pod warunkiem że prowadzi na terenie EOG konkretną i rzeczywistą działalność gospodarczą przez nieokreślony czas i posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. Zadaniem sądu krajowego jest ocena, czy taka sytuacja ma w tym przypadku miejsce. Wszystkim zainteresowanym stronom, czyli rozporządzającym funduszem powierniczym, jego powiernikom i beneficjentom, przysługują prawa na mocy art. 31 i 34 Porozumienia EOG.
3. Beneficjenci aktywów trwałych ustanowionych w formie funduszu powierniczego, którzy podlegają krajowym przepisom podatkowym, takim jak będące przedmiotem postępowania głównego, mogą być uprawnieni do powołania się na art. 40 Porozumienia EOG w przypadku, gdy nie zostanie uznane, że wywierali oni określony wpływ na niezależne przedsiębiorstwo w innym państwie EOG lub że byli zaangażowani w działalność gospodarczą, która wchodzi w zakres swobody przedsiębiorczości. Ostateczna ocena w tym względzie na podstawie faktycznych okoliczności sprawy jest zadaniem sądów krajowych.
4. Zróżnicowane traktowanie wynikające z rozdziału 10-60 ustawy podatkowej stwarza niekorzystną sytuację podatkową dla podatników będących rezydentami, wobec których mają zastosowanie przepisy w zakresie kontrolowanych spółek zagranicznych, która to utrudnia im korzystanie ze swobody przedsiębiorczości, zniechęcając ich do zakładania, nabywania lub posiadania spółki zależnej w państwie EOG, w którym podlega ona niskiemu poziomowi opodatkowania. Stanowi to zatem ograniczenie w wykonywaniu swobody przedsiębiorczości w rozumieniu art. 31 i 34 Porozumienia EOG. Jeżeli niekorzystna sytuacja podatkowa wynikająca ze zróżnicowanego traktowania podatników będących rezydentami na mocy rozdziału 10-60 utrudnia beneficjentom inwestowanie funduszy w innym państwie EOG, mimo że nie zamierzają oni wpływać na kontrolę lub zarządzanie przedsiębiorstwem, oraz udział w przepływie kapitału o charakterze osobistym, stanowi to ograniczenie w wykonywaniu swobody przepływu kapitału w rozumieniu art. 40 Porozumienia EOG i załącznika XII do Porozumienia EOG.  
Ponadto, przepis krajowy stanowiący, że – w przeciwieństwie do udziałowców w porównywalnych podmiotach krajowych – udziałowcy o charakterze osobistym w kontrolowanej spółce zagranicznej w innym państwie EOG nie mogą korzystać z możliwości cofnięcia podwójnego opodatkowania w sensie ekonomicznym, które wynika z norweskich przepisów obowiązujących kontrolowane spółki zagraniczne, stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości w rozumieniu art. 31 i 34 Porozumienia EOG lub, w zależności od oceny sądu krajowego, swobodnego przepływu kapitału, którego zasadniczo zabrania art. 40 Porozumienia EOG.
5. Ograniczenie swobody przedsiębiorczości lub, w stosownych przypadkach, swobodnego przepływu kapitału wynikające z krajowych przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych, takie jak jest przedmiotem postępowania głównego, może być uzasadnione w świetle nadrzędnego interesu publicznego, a zwłaszcza kwestii zapobiegania unikaniu opodatkowania lub zachowania zrównoważonego rozkładu kompetencji do opodatkowywania pomiędzy państwami EOG. Ograniczenie jest proporcjonalne, jeżeli dotyczy jedynie całkowicie sztucznych uzgodnień, których celem jest ucieczka od podatku krajowego należnego w porównywalnych sytuacjach. W związku z tym nie wolno stosować takiego środka podatkowego, jeżeli, na podstawie obiektywnych czynników możliwych do zweryfikowania dla osób trzecich, dowiedziono, że wbrew istnieniu motywów natury podatkowej kontrolowana spółka zagraniczna w rzeczywistości ma swoją siedzibę w przyjmującym państwie EOG i wykonuje rzeczywistą działalność gospodarczą, która ma skutki w EOG.

6. Zadaniem sądu krajowego jest stwierdzić, czy skarżący jako beneficjenci Ptarmigan Trust znajdują się w sytuacji porównywalnej do beneficjentów fundacji rodzinnych lub funduszy aktywów, które zgodnie z prawem norweskim nie podlegają opodatkowaniu majątkowemu. Jeżeli sytuacja taka ma miejsce, różnica w stawce podatkowej stanowi ograniczenie na mocy art. 31 Porozumienia EOG lub alternatywnie art. 40 Porozumienia EOG.
  7. Różnica w stawce podatkowej nie może zostać uzasadniona, jeżeli beneficjenci Ptarmigan Trust znajdują się w sytuacji porównywalnej do beneficjentów fundacji rodzinnych lub funduszy aktywów, które zgodnie z prawem norweskim nie podlegają opodatkowaniu majątkowemu.
-