

MODEHUIS A. ZWIJNENBURG

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 20 maja 2010 r. *

W sprawie C-352/08

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniem z dnia 11 lipca 2008 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 31 lipca 2008 r., w postępowaniu

Modehuis A. Zwijnenburg BV

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën,

* Język postępowania: niderlandzki.

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, pełniący obowiązki prezesa pierwszej izby,
E. Levits, A. Borg Barthet, M. Ilešič i J.J. Kasel (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,
sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Modehuis A. Zwijnenburg BV, przez A. Bremmera, advocaat,

— w imieniu rządu niderlandzkiego, przez C. Wissels i M. Noort, działające w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu francuskiego, przez G. de Bergues'a oraz J.C. Gracię, działających w charakterze pełnomocników,

- w imieniu rządu włoskiego, przez I. Bruni, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez P. Gentilego, avvocato dello Stato,

- w imieniu rządu portugalskiego, przez L. Inez Fernandes, działającego w charakterze pełnomocnika,

- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez R. Lyala i W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 16 lipca 2009 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- ¹ Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych państw członkowskich (Dz.U. L 225, s. 1 – wyd. spec. w jęz.polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 142–146).

- 2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy spółką Modehuis A. Zwijnenburg BV (zwaną dalej „Zwijnenburg”) a Staatssecretaris van Financiën w przedmiocie zwrotu pobranego podatku od przeniesienia wartości majątkowych, o który wniesiono w oparciu o zwolnienie przewidziane ustawą w przypadku łączenia przedsiębiorstw.

Ramy prawne

Przepisy Unii

- 3 Zgodnie z motywem pierwszym dyrektywy 90/434 jej celem jest zapewnienie, by operacje przekształceń spółek różnych państw członkowskich, takie jak ich łączenie, podziały, wnoszenie aktywów czy wymiana udziałów nie były hamowane przez ograniczenia, niekorzystne warunki lub konkretne zniekształcenia wynikające z przepisów podatkowych państw członkowskich.
- 4 W świetle czwartego motywu tej dyrektywy, wspólny system podatkowy powinien zapobiegać nakładaniu podatku w związku z łączeniem, podziałami, wnoszeniem aktywów lub wymianą udziałów, chroniąc jednocześnie interesy finansowe państwa spółki przekazującej lub nabywanej.

- 5 W świetle art. 4 ust. 1 rzeczony dyrektywy „[l]ączenie lub podział nie stanowi podstawy opodatkowania zysków kapitałowych obliczonych poprzez odniesienie do różnicy między wartością rzeczywistą przekazanych aktywów i pasywów a ich wartością do celów podatkowych”.

- 6 W świetle art. 8 ust. 1 dyrektywy 90/434 „[w] czasie łączenia, podziału lub wymiany udziałów przydział papierów wartościowych reprezentujących kapitał spółki przejmującej akcjonariuszowi spółki przekazującej lub nabywanej w zamian za papiery wartościowe reprezentujące kapitał tej ostatniej spółki, nie stanowi podstawy, jako takiej, opodatkowania dochodu, zysków lub zysków kapitałowych tego akcjonariusza”.

- 7 Artykuł 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434 ma następujące brzmienie:

„1. Państwo członkowskie może odmówić stosowania lub cofnąć przywileje wynikające ze wszystkich lub z części przepisów tytułów II, III i IV, w przypadku gdy łączenie, podział, przekazanie aktywów lub wymiana udziałów:

- a) ma za zasadniczy cel lub za jeden z zasadniczych celów uchylanie się od podatków lub unikanie płacenia podatków; fakt, iż jedna z operacji określonych w art. 1 nie jest dokonywana w uzasadnionych celach gospodarczych takich jak restrukturyzacja lub racjonalizacja działalności spółek uczestniczących w operacji, może stanowić domniemanie, że zasadniczym celem lub jednym z zasadniczych celów tej operacji jest uchylanie się od podatków lub unikanie płacenia podatków;”

Uregulowania krajowe

- 8 Artykuł 14 ustawy z 1969 r. o podatku od osób prawnych (*Wet op de vennootschapsbelasting 1969*), w brzmieniu mającym zastosowanie w postępowaniu przed sądem krajowym stanowi:

„1. Podatnik, który przekazuje całość lub samodzielną część swego przedsiębiorstwa (cedent) innej jednostce, która jest już podatnikiem lub staje się nim w związku z przeniesieniem (cesjonariusz) w zamian za udziały lub akcje nabywcy (połączenie przedsiębiorstw), nie uwzględnia zysków ze sprzedaży lub z nią związanych [...]. Jeśli zyski nie są brane pod uwagę, cesjonariusz zastępuje cedenta w odniesieniu do wszystkich składników majątkowych uzyskanych w związku z połączeniem przedsiębiorstw.

[...]

4. W drodze odstępstwa od ust. 1 i 2, zyski są uwzględniane jeśli połączenie ma zasadniczo na celu uniknięcie lub odroczenie opodatkowania. Z braku przeciwnego dowodu, uznaje się, że połączenie ma zasadniczo na celu uniknięcie lub odroczenie opodatkowania, jeżeli nie jest dokonywane z ważnych względów ekonomicznych, takich jak restrukturyzacja lub usprawnienie działalności cedenta i cesjonariusza. Jeśli w ciągu trzech lat po przejęciu, udziały lub akcje cedenta lub cesjonariusza zostaną przekazywane, w całości lub w części, bezpośrednio lub pośrednio, jednostce niezwiązanej z cedentem i cesjonariuszem, uważa się że brak było ważnych względów ekonomicznych, chyba że zostanie przedstawiony dowód przeciwny.

[...]

8. Cedent, który chce mieć pewność, że połączenie nie zostanie uznane za dokonane zasadniczo w celu uniknięcia lub odroczenia opodatkowania, może wystąpić przed dokonaniem cesji z odpowiednim wnioskiem do inspektora, który wyda decyzję, od której służy zażalenie”.

- 9 Na mocy art. 2 ustawy z 1970 r. dotyczącej opodatkowania obrotu prawnego (wet op belastingen van rechtsverkeer 1970), w brzmieniu mającym zastosowanie w postępowaniu przed sądem krajowym, przez podatek od przeniesienia wartości majątkowych należy rozumieć „podatek stosowany w razie nabycia nieruchomości znajdujących się w Niderlandach lub podatek, któremu nieruchomości te podlegają”.

- 10 Artykuł 4 tej ustawy wskazuje:

„Przez »dobra« w rozumieniu art. 2, należy rozumieć w szczególności (fikcyjne nieruchomości):

- a. Udziały i akcje w jednostkach, których kapitał jest podzielony na udziały lub akcje i których aktywa, w momencie nabycia lub w dowolnym czasie w ciągu roku poprzedzającego nabycie, składają się lub składały się głównie z nieruchomości położonych w Niderlandach, pod warunkiem, że te nieruchomości, jako całość służą lub służyły, w pełni lub głównie, nabyciu, zbyciu lub wykorzystaniu tych nieruchomości;

[...].”

11 Zgodnie z art. 14 tej ustawy „podatek wynosi 6%”.

12 Artykuł 15 ust. 1 lit. h) tej ustawy stanowi:

„1. Zwalnia się z podatku w warunkach określonych przez przepisy administracji publicznej, nabycie:

[...]

h. w przypadku łączenia, podziału i reorganizacji wewnętrznej; [...].”

13 Artykuł 5a przepisów wykonawczych do ustawy dotyczącej opodatkowania obrotu prawnego (Uitvoeringsbesluit wet op belastingen van rechtsverkeer), w brzmieniu mającym zastosowanie w postępowaniu przed sądem krajowym, stanowi co następuje:

„1. Przewidziane w art. 15 ust. 1 lit. h) ustawy zwolnienie w przypadku połączenia ma zastosowanie, jeżeli spółka nabywa całość lub samodzielną część innej spółki za udziały lub akcje.

2. Przez przekazanie udziałów lub akcji należy rozumieć przypadek, gdy poza przekazaniem udziałów lub akcji, wypłacana jest w gotówce kwota równa najwyżej 10% maksymalnej wartości wynagrodzenia za udziały lub akcje.

[...]

7. Dla celów stosowania niniejszego przepisu, spółka oznacza spółkę akcyjną, spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, spółkę komandytową lub inną spółkę, której kapitał jest podzielony w całości lub w części na udziały lub akcje [...].

Okoliczności postępowania przed sądem krajowym oraz pytanie prejudycjalne

- 14 Spółka Zwijnenburg prowadziła działalność w zakresie handlu odzieżą w dwóch lokalach znajdujących się Meerbeek, przy Tolstraat 17 i 19 (Niderlandy). Spółka Zwijnenburg była właścicielem lokalu przy Tolstraat 19 i najmował lokal przy Tolstraat 17 od spółki A. Zwijnenburg Beheer BV (zwanej dalej „Beheer”), która była jego właścicielem i która zajmowała się wyłącznie zarządaniem nieruchomościami.
- 15 Właścicielami spółki Beheer byli A.J. Zwijnenburg i jego małżonka (zwani dalej „rodzicami”).

- 16 Właścicielami udziałów w spółce Zwijnenburg byli, za pośrednictwem holdingu, L.E. Zwijnenburg (zwany dalej „synem”) i jego małżonka.
- 17 W celu zakończenia rozpoczętego w grudniu 1990 r. procesu przejęcia przez syna działalności prowadzonej przez rodziców, przewidziano, że spółka Zwijnenburg zamieni swą działalność w zakresie handlu odzieżą oraz lokal przy Tolstraat 19 na udziały w spółce Beheer. Zgodnie z art. 14 ust. 1 ustawy z 1969 r. dotyczącej podatku od osób prawnych, to połączenie przedsiębiorstw powinno być zwolnione z podatku.
- 18 Na późniejszym etapie, spółka Zwijnenburg miała przejąć pozostałe udziały w spółce Beheer, których właścicielami byli rodzice i które miały opcję wykupu. Czynność ta powinna być zostać objęta zwolnieniem z podatków od przeniesienia wartości majątkowych na podstawie art. 15 ust. 1 lit. h) ustawy z 1970 r. dotyczącej opodatkowania obrotu prawnego w związku z art. 5a ust 1 przepisów wykonawczych do tej ustawy.
- 19 Pismem z dnia 13 stycznia 2004 r., spółka Zwijnenburg wystąpiła do organów podatkowych o potwierdzenie, że planowane połączenie przedsiębiorstw Zwijnenburg i Beheer, oraz późniejsze przejęcie udziałów spółki Beheer przez spółkę Zwijnenburg może korzystać ze zwolnienia podatkowego w szczególności w zakresie podatków od przeniesienia wartości majątkowych.
- 20 Decyzją z dnia 19 stycznia 2004 r., inspektor podatkowy odrzucił jednakże ten wniosek uznając, że planowane połączenie jest objęte zakresem art. 14 ust. 4 ustawy z 1969 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, gdyż zmierza zasadniczo do uniknięcia lub odroczenia podatku.

- 21 W odpowiedzi na zażalenie rzeczony inspektor podtrzymał swoją decyzję. Gerechtshof te 's-Gravenhage uznał za bezpodstawne odwołanie spółki Zwijnenburg od tej decyzji.
- 22 Zdaniem tego sądu, dążenie do połączenia lokali położonych przy Tolstraat 17 i 19 w jedno przedsiębiorstwo, z którego korzyści przypadłyby ostatecznie synowi, niewątpliwie było uzasadnione ekonomicznie. Jednakże stwierdził on, że tryb wybrany w ramach połączenia przedsiębiorstw dla połączenia dwóch lokali nie był podyktowany względami ekonomicznymi, gdyż spółka Zwijnenburg musiała wnieść swe przedsiębiorstwo do spółki Beheer, a następnie zakupić udziały wyemitowane przez tą ostatnią.
- 23 Gerechtshof te 's-Gravenhage stwierdził, że spółka Zwijnenburg nie wykazała w wystarczający sposób, iż głównym celem lub jednym z głównych celów proponowanego połączenia przedsiębiorstw nie było oszustwo podatkowe lub unikanie opodatkowania. Jedynym powodem do zaangażowania się w to połączenie było uniknięcie podatku od przeniesienia wartości majątkowych należnego w przypadku bezpośredniego zbycia spółce Zwijnenburg lokalu położonego przy Tolstraat 17 i odroczenie zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych należnego od różnicy między wartością księgową tego lokalu i wartością rynkową w chwili cesji.
- 24 Gerechtshof te 's-Gravenhage stwierdził, że nawet jeśli ostateczny cel tej czynności był podyktowany względami ekonomicznymi, zastosowana w tym celu konstrukcja finansowa miała charakter sztuczny zmierzając do uzyskania przywilejów podatkowych zastrzeżonych dla połączeń przedsiębiorstw.
- 25 Spółka Zwijnenburg wniosła zatem kasację do Hoge Raad der Nederlanden.

26 Sąd ten uznał, że przez rozpatrywaną czynność rodzice ponownie zaangażowali się w działalność przedsiębiorstwa, mimo że ich zamiarem było wycofanie się z niego na rzecz syna i jego małżonki. Stwierdził on na tej podstawie, że głównym celem planowanego połączenia było uniknięcie pewnych konsekwencji podatkowych, w szczególności podatku od przeniesienia wartości majątkowych należnego od spółki Zwijnenburg w razie nabycia przez tą ostatnią lokalu położonego przy Tolstraat 17 lub przejęcia przez nią udziałów spółki Beheer.

27 Hoge Raad der Nederlanden stwierdza, że art. 14 ustawy z 1969 r. o podatku dochodowym od osób prawnych stanowi powtórzenie zapisów art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434 celem zastosowania ich również do sytuacji czysto wewnętrznych. Stwierdził jednak, że podatek od przeniesienia wartości majątkowych nie należy do podatków, których poboru należy unikać na podstawie tej dyrektywy.

28 Z tych względów Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434 [...] należy interpretować w ten sposób, że można odmówić przyznania podatnikowi przewidzianych w tej dyrektywie przywilejów, jeżeli szereg czynności prawnych ma na celu uniknięcie zapłaty innego podatku niż podatki, do których odnoszą się przywileje przewidziane w tej dyrektywie?”

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

Uwagi wstępne

- ²⁹ Wszystkie strony, które przedstawiły uwagi na piśmie, z wyjątkiem spółki Zwijnenburg, wniosły by Trybunał stwierdził, że jest właściwy, by udzielić odpowiedzi na przedstawione pytanie prejudycjalne.
- ³⁰ W tym zakresie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 234 WE, Trybunał jest właściwy do orzekania w trybie prejudycjalnym w przedmiocie wykładni traktatu WE, a także w przedmiocie ważności i interpretacji aktów przyjętych przez instytucje Unii.
- ³¹ Niewątpliwie spór przed sądem krajowy dotyczy przepisów prawa krajowego stosowanych w kontekście wyłącznie krajowym.
- ³² Jednakże sąd krajowy stwierdził, że ustawodawca niderlandzki postanowił, przy transpozycji dyrektywy 90/434, zastosować przewidziane w tej dyrektywie opodatkowanie także do sytuacji czysto wewnętrznych, w ten sposób, by restrukturyzacja krajowa i transgraniczna podlegały temu samemu reżimowi podatkowemu w zakresie połączeń.

- 33 Zgodnie z orzecnictwem Trybunału, jeżeli ustawodawstwo krajowe dostosowuje się w zakresie rozwiązań sytuacji czysto wewnętrznych do uregulowań przyjętych w prawie Unii, w celu uniknięcia dyskryminacji jego obywateli lub zakłócenia konkurencji, istotne znaczenie dla Unii ma to, by w celu uniknięcia rozbieżności w przyszłej wykładni, przepisy i pojęcia przejęte z prawa Unii były interpretowane w sposób jednolity, bez względu na warunki, w jakich mają być stosowane (zob. wyroki: z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie C-28/95 Leur-Bloem, Rec. s. I-4161, pkt 32; z dnia 15 stycznia 2002 r. w sprawie C-43/00 Andersen og Jensen, Rec. s. I-379, pkt 18).
- 34 Należy dodać, że wyłącznie do sądu krajowego należy określenie dokładnego zakresu tego odesłania do prawa Unii, jako że właściwość Trybunału jest ograniczona wyłącznie do badania przepisów tego prawa (ww. wyrok w sprawie Leur-Bloem, pkt 33).
- 35 W świetle powyższego, Trybunał jest właściwy do dokonywania wykładni przepisów dyrektywy 90/434, nawet jeśli bezpośrednio nie mają one zastosowania w sporze rozpatrywanym przed sądem krajowym. Należy zatem odpowiedzieć na pytanie przedstawione przez Hoge Raad der Nederlanden.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 36 Swym pytaniem sąd krajowy dąży zasadniczo do ustalenia, czy wykładni art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434 należy dokonywać w ten sposób, że przewidzianych przez nią przywilejów można odmówić podatnikowi, który poprzez konstrukcję prawną wykorzystującą połączenie przedsiębiorstw, zmierza do uniknięcia poboru

rozpatrywanego w postępowaniu przed sądem krajowym podatku, to jest podatku od przeniesienia wartości majątkowych, podczas gdy podatek ten nie jest objęty tą dyrektywą.

- 37 Z akt sprawy wynika, że w braku krajowych przepisów wyraźnie zezwalających niderlandzkim organom podatkowym na odmowę zastosowania zwolnienia z podatku od przeniesienia wartości majątkowych do przypadku połączenia przedsiębiorstw, gdy istnieją dowody, że unikanie tego podatku stanowi zasadniczy powód przeprowadzenia połączenia przez podatnika, organy te proponują zastosowanie art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434 celem poboru podatku dochodowego od osób prawnych w ramach rekompensaty za unikanie podatku od przeniesienia wartości majątkowych.
- 38 Jeśli chodzi o cel tej dyrektywy, Trybunał stwierdził już, że jest nim wprowadzenie reguł podatkowych, które są neutralne z punktu widzenia konkurencji, aby umożliwić przedsiębiorstwom dostosowanie się do wymagań wspólnego rynku, zwiększyć ich produktywność i poprawić ich siłę konkurencyjną na poziomie międzynarodowym. Motyw ten stanowi też, że łączenie, podziały, wnoszenie aktywów czy wymiana udziałów nie powinny być hamowane przez ograniczenia, niekorzystne warunki lub konkretne zniekształcenia wynikające z przepisów podatkowych państw członkowskich (ww. wyrok w sprawie Leur-Bloem, pkt 45).
- 39 W szczególności dyrektywa 90/434 zmierza do eliminacji przeszkód podatkowych w transgranicznej restrukturyzacji przedsiębiorstw, zapewniając, by ewentualny wzrost wartości udziałów nie został opodatkowany przed jego rzeczywistą realizacją (wyroki: z dnia 5 lipca 2007 r. w sprawie C-321/05 Kofoed, Zb.Orz. s. I-5795, pkt 32; z dnia 11 grudnia 2008 r. w sprawie C-285/07 A.T., Zb.Orz. s. I-9329, pkt 28).

- 40 W tym celu dyrektywa 90/434 przewiduje, między innymi, w art. 4, że łączenie lub podział nie stanowi podstawy opodatkowania zysków kapitałowych obliczonych poprzez odniesienie do różnicy między wartością rzeczywistą przekazanych aktywów i pasywów a ich wartością do celów podatkowych, a w art. 8, że w czasie łączenia, podziału lub wymiany udziałów przydział papierów wartościowych reprezentujących kapitał spółki przejmującej akcjonariuszowi spółki przekazującej lub nabywanej w zamian za papiery wartościowe reprezentujące kapitał tej ostatniej spółki, nie stanowi podstawy, jako takiej, opodatkowania dochodu, zysków lub zysków kapitałowych tego akcjonariusza.
- 41 Trybunał orzekł też, że wspólny system podatkowy obejmujący różne korzyści podatkowe ma zastosowanie bez różnicy do wszystkich transakcji połączenia, podziału, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, bez względu na to, czy ich przyczyny mają charakter finansowy, gospodarczy, czy też czysto podatkowy (ww. wyroki: w sprawie Leur-Bloem, pkt 36; w sprawie Kofoed, pkt 30).
- 42 Wynika z tego, że określenie transakcji, które mogą korzystać z preferencyjnego systemu wprowadzonego przez dyrektywę 90/434 nie jest uzależnione od względów finansowych, gospodarczych lub podatkowych. Jednak powody proponowanej transakcji są uwzględniane w trakcie realizacji możliwości przewidzianej w art. 11 ust. 1 tej dyrektywy.
- 43 Tak więc, na podstawie art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434, państwa członkowskie mogą odmówić stosowania wszystkich lub części przepisów dyrektywy lub cofnąć przywileje, w szczególności wtedy, gdy zasadniczym celem lub jednym z zasadniczych celów transakcji wymiany udziałów jest oszustwo podatkowe lub unikanie opodatkowania. Przepis ten stanowi ponadto, że okoliczność, iż dana transakcja nie została wykonana z ważnych powodów gospodarczych, takich jak restrukturyzacja lub racjonalizacja działalności spółek uczestniczących w tej transakcji, może prowadzić do domniemania, iż transakcje te miały taki cel (ww. wyroki: w sprawie Leur-Bloem, pkt 38 i 39, a także w sprawie Kofoed, pkt 37).

- 44 Aby sprawdzić, czy analizowana operacja ma taki cel, właściwe organy krajowe nie mogą się ograniczyć do zastosowania z góry przewidzianych ogólnych kryteriów, lecz muszą przeprowadzić całościowe badanie każdej takiej operacji (ww. wyrok w sprawie Leur-Bloem, pkt 41).
- 45 Tylko bowiem na zasadzie wyjątku i w szczególnych wypadkach państwa członkowskie mogą na podstawie art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434, odmówić stosowania wszystkich lub części przepisów dyrektywy lub cofnąć przywileje (ww. wyroki: w sprawie Kofoed, pkt 37, w sprawie A.T., pkt 31).
- 46 Zatem art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434, jako przepis ustanawiający wyjątek, należy interpretować w sposób ścisły w świetle jego brzmienia, celu i kontekstu, w którym występuje.
- 47 Czyniąc odesłanie w zakresie ważnych względów gospodarczych do restrukturyzacji i racjonalizacji działalności spółek uczestniczących w przewidzianej transakcji, wobec których brak jest domniemania oszustwa podatkowego lub unikania opodatkowania, przepis ten jest wyraźnie ograniczony do połączeń spółek i innych transakcji w zakresie reorganizacji, i znajduje zastosowanie do podatków generowanych w trakcie tych transakcji.
- 48 Powyższe ustalenia są potwierdzone przez fakt, że w obecnym stanie prawa Unii, podatki bezpośrednie jako takie nie są objęte zakresem jej kompetencji.

- 49 Jak wskazała bowiem rzecznik generalny w pkt 52 swej opinii, dyrektywa 90/434 nie ustanawia pełnej harmonizacji podatków, które mogą być pobierane w związku z połączeniem lub podobnymi transakcjami między spółkami różnych państw członkowskich. Wprowadzając neutralne reguły podatkowe w zakresie konkurencji, dyrektywa ta ogranicza się do skorygowania niektórych utrudnień podatkowych związanych z transgraniczną restrukturyzacją przedsiębiorstw.
- 50 Wynika z tego, że tylko podatki wyraźnie wskazane w dyrektywie 90/434 mogą korzystać z wprowadzonych nią przywilejów i są wobec tego objęte zakresem stosowania wyjątku przewidzianego w art. 11 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy.
- 51 W ramach wprowadzonych przywilejów, dyrektywa 90/434, zwracając szczególną uwagę na opodatkowanie zysków kapitałowych, przede wszystkim odnosi się do podatków należnych od spółek oraz od ich wspólników.
- 52 Brak jest natomiast w tej dyrektywie jakichkolwiek wskazówek pozwalających na stwierdzenie, że zmierza ona do rozszerzenia przewidzianych w niej przywilejów na inne podatki, takie jak podatek rozpatrywany przed sądem krajowym, który jest pobierany w przypadku nabycia nieruchomości położonych w danym państwie członkowskim.
- 53 Taki przypadek powinien być zawsze traktowany jako wchodzący w zakres kompetencji podatkowych państw członkowskich.

- 54 W tych okolicznościach, nie można odmówić na podstawie art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434, korzystania z przywilejów wprowadzonych tą dyrektywą, celem zrekompensowania braku zapłaty podatku, takiego jak rozpatrywany przed sądem krajowym, którego podstawa i stawka są odmienne od podstaw i stawek mających zastosowanie do łączenia się osób prawnych i innych dotyczących ich transakcji w zakresie reorganizacji.
- 55 Odmienne podejście nie tylko podważyłoby jednolitą i spójną wykładnię dyrektywy 90/434, lecz wykroczyłoby poza to, co jest niezbędne do ochrony interesów finansowych danego państwa członkowskiego, przewidzianej w czwartym motywie tej dyrektywy. Jak wskazała rzecznik generalny w pkt 66 swej opinii, w przypadku gdy zasadniczym celem łączenia jest unikanie zapłaty podatku od przeniesienia wartości majątkowych, interesy finansowe danego państwa członkowskiego ograniczają się do zapłaty właśnie tego podatku od przeniesienia wartości majątkowych i nie są zatem objęte zakresem stosowania rzeczony dyrektywy.
- 56 W świetle powyższych rozważań na przedstawione pytanie należy odpowiedzieć, że wykładni art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434 należy dokonywać w ten sposób, iż przewidzianych przez nią przywilejów nie można odmówić podatnikowi, który poprzez konstrukcję prawną wykorzystującą połączenie przedsiębiorstw, zmierza do uniknięcia poboru rozpatrywanego w postępowaniu przed sądem krajowym podatku, to jest podatku od przeniesienia wartości majątkowych, gdyż podatek ten nie jest objęty zakresem stosowania tej dyrektywy.

W przedmiocie kosztów

- 57 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 (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Wykładni art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych państw członkowskich, należy dokonywać w ten sposób, iż przewidzianych przez nią przywilejów nie można odmówić podatnikowi, który poprzez konstrukcję prawną wykorzystującą połączenie przedsiębiorstw, zmierza do uniknięcia poboru rozpatrywanego w postępowaniu przed sądem krajowym podatku, to jest podatku od przeniesienia wartości majątkowych, gdyż podatek ten nie jest objęty zakresem stosowania tej dyrektywy.

Podpisy