OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 8 września 2011 r.[1]

I — Wprowadzenie

1. Czy jest zgodne ze swobodą przedsiębiorczości, że przeniesienie faktycznej siedziby spółki z jednego państwa członkowskiego do innego – inaczej niż w przypadku krajowego przeniesienia siedziby – prowadzi do natychmiastowego opodatkowania cichych rezerw? Czy odgrywa przy tym rolę fakt, że ciche rezerwy składają się z zysków kursowych, które nie ujawniają się już po przeniesieniu siedziby, ponieważ w przypadku państwa przyjmującego chodzi jednocześnie o państwo waluty wierzytelności należącej do majątku przedsiębiorstwa?

2. Te nad wyraz istotne dla rynku wewnętrznego pytania o unijnoprawną dopuszczalność opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych przedsiębiorstw w przypadku zmiany siedziby dla celów podatkowych [2] powstają w sporze przed Gerechtshof Amsterdam między National Grid Indus BV (zwaną dalej „National Grid Indus"), spółką prawa niderlandzkiego, która przeniosła faktyczną siedzibę do Zjednoczonego Królestwa, jednocześnie jednak nadal jest traktowana jako spółka prawa niderlandzkiego, a niderlandzką administracją podatkową. Pod względem gospodarczym spór koncentruje się na wierzytelności z tytułu pożyczki wobec spółki z grupy kapitałowej, należącej do majątku przedsiębiorstwa i wyrażonej w funtach szterlingach. Inaczej niż poprzednio w Niderlandach, w Zjednoczonym Królestwie nie ujawniają się już wcześniejsze zyski kursowe wobec niderlandzkich guldenów lub euro. Według prawa niderlandzkiego od tych

1 — Język oryginału: niemiecki.

2 — Już w dniu 19 grudnia 2006 r. Komisja skierowała m.in. do Parlamentu i Rady komunikat w sprawie opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku zmiany siedziby lub miejsca zamieszkania dla celów podatkowych oraz potrzeby koordynacji polityki podatkowej państw członkowskich [COM(2006) 825 wersja ostateczna]. W odpowiedzi Rada w dniu 2 grudnia 2008 r. przyjęła rezolucję w sprawie koordynacji w dziedzinie opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku zmiany siedziby lub miejsca zamieszkania dla celów podatkowych (Dz.U. C 323, s. 1). Aktualnie w przedmiocie opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych spółek w przypadku zmiany siedziby dla celów podatkowych przed Trybunałem zawisłe są cztery skargi Komisji o uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego, a mianowicie przeciwko: Portugalii, C-38/10; Hiszpanii, C-64/11; Danii, C-261/11; Niderlandom, C-301/11. Również przeciwko kolejnym państwom członkowskim Komisja podjęła już kroki, zob. komunikaty prasowe Komisji IP/10/299 z dnia 18 marca 2010 r. i IP/11/78 z dnia 27 stycznia 2011 r.

zysków kursowych należy zapłacić podatek dochodowy od osób prawnych z tytułu przeniesienia siedziby z Niderlandów.

3. Niniejsza sprawa stwarza Trybunałowi okazję, w szczególności w kontekście jego wyroków w sprawach Daily Mail [3] i Cartesio [4], do uściślenia, jak dalece przeniesienie siedziby za granicę w ogóle wchodzi w zakres swobody przedsiębiorczości. Należy ponadto wyjaśnić, czy orzecznictwo wydane w odniesieniu do opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych osób fizycznych w przypadku zmiany miejsca zamieszkania dla celów podatkowych, mianowicie wyroki w sprawach de Lasteyrie du Saillant [5] i N [6], może mieć zastosowanie do przeniesienia siedziby spółki.

II — Ramy prawne

4. Unijne ramy prawne niniejszej sprawy wytyczone są przez przepisy o swobodzie przedsiębiorczości. Ze względu na to, że w sprawie przed sądem krajowym chodzi o ocenę prawidłowości decyzji podatkowej z 2004 r. dotyczącej roku obrotowego 2000/2001, udzielając odpowiedzi na pytania prejudycjalne, należy odnieść się jeszcze do postanowień traktatów w brzmieniu traktatu z Amsterdamu [7], w szczególności należy powołać się na art. 43 WE, a nie na art. 49 TFUE. Oprócz tego istotne są przepisy niderlandzkiej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i osób fizycznych, jak również przepisy konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania.

A — *Prawo krajowe*

5. Artykuł 2 ust. 4 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z 1969 r., zwanej dalej „Wet VPB") ustanawia fikcję w odniesieniu do siedziby spółki założonej na podstawie prawa niderlandzkiego: do celów rzeczonej ustawy jest ona uważana za mającą siedzibę w Niderlandach. Spółka, która przenosi za granicę swoją faktyczną siedzibę, pozostaje zatem objęta nieograniczonym obowiązkiem podatkowym w Niderlandach.

6. Na podstawie art. 8 Wet VPB art. 16 Wet op de inkomstenbelasting 1964 (ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z 1964 r., zwanej dalej „Wet IB") znajduje odpowiednio zastosowanie do poboru podatku dochodowego od osób prawnych. Zgodnie

3 — Wyrok z dnia 27 września 1988 r. w sprawie 81/87 Daily Mail and General Trust, zwany dalej „Daily Mail", Rec. s. 5483.

4 — Wyrok z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie C-210/06 Cartesio, Zb.Orz. s. I-9641.

5 — Wyrok z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, Rec. s. I-2409.

6 — Wyrok z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-470/04 N, Zb.Orz. s. I-7409.

7 — Został podpisany w dniu 2 października 1997 r. i wszedł w życie w dniu 1 maja 1999 r.

z art. 16 tej ustawy dotychczas niezaksięgowane zyski przedsiębiorstwa są doliczane do zysku roku kalendarzowego, w którym podmiot, na którego rachunek prowadzone jest przedsiębiorstwo, zaprzestanie osiągać zyski z przedsiębiorstwa podlegające opodatkowaniu w Niderlandach (tzw. podatek rozliczeniowy). W tym zakresie moment ten funkcjonuje jako moment fikcyjny, w którym realizowane są ciche rezerwy i wartość firmy.

B — *Konwencja o unikaniu podwójnego opodatkowania między Niderlandami a Zjednoczonym Królestwem*

7. Zawarta między Królestwem Niderlandów a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej konwencja o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz zapobieganiu oszustwom podatkowym w dziedzinie podatków dochodowych i majątkowych (zwana dalej „konwencją") [8] zgodnie z art. 93 i 94 konstytucji niderlandzkiej ma pierwszeństwo przed odmiennymi przepisami krajowymi.

8. Zgodnie z art. 4 ust. 3 konwencji spółka, która tak jak National Grid Indus ma podwójną siedzibę – założycielską w Niderlandach, faktyczną w Zjednoczonym Królestwie – jest uważana za mającą siedzibę tylko w umawiającym się państwie faktycznej siedziby. Zgodnie z art. 7 ust. 1 konwencji państwu temu przysługuje wyłączna kompetencja do opodatkowania zysku przedsiębiorstwa, o ile nie należy go przypisać zakładowi w drugim umawiającym się państwie. Na podstawie art. 13 ust. 4 konwencji ta kompetencja do opodatkowania obejmuje także (niezrealizowane) zyski.

9. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Hoge Raad der Nederlanden z zastosowania konwencji wynika, że spółka, która tak jak National Grid Indus przenosi faktyczną siedzibę do Zjednoczonego Królestwa, przestaje osiągać podlegające opodatkowaniu zyski z jej przedsiębiorstwa w Niderlandach, tak iż ciche rezerwy i wartość firmy istniejące w chwili przeniesienia siedziby podlegają podatkowi rozliczeniowemu zgodnie z art. 8 Wet VPB w związku z art. 16 Wet IB.

III — Okoliczności faktyczne i pytania prejudycjalne

10. National Grid Indus została założona w dniu 10 czerwca 1996 r. jako spółka z ograniczoną odpowiedzialnością prawa niderlandzkiego ze statutową siedzibą w Rotterdamie. Należy ona do National Grid Transco Group, koncernu, którego spółka holdingowa

8 — *Tractatenblad* 1980, 205.

ma siedzibę w Zjednoczonym Królestwie i która posiada m.in. sieci elektryczne i gazowe w Zjednoczonym Królestwie i w Stanach Zjednoczonych. W dniu założenia brytyjska spółka dominująca wniosła na kapitał spółki wewnątrzgrupową wierzytelność z tytułu pożyczki w wysokości 33 113 000 GBP w zamian za przeniesienie udziałów. National Grid Indus miała wnieść tę kwotę do pakistańskiego przedsięwzięcia joint venture obejmującego elektrownię w Pakistanie. Nie doszło to jednak do skutku, a National Grid Indus od tamtej pory ograniczyła swoją działalność do finansowania spółek należących do grupy z siedzibą w Anglii.

11. W dniu 15 grudnia 2000 r. National Grid Indus przeniosła faktyczną siedzibę i całą działalność gospodarczą do Londynu. Zrezygnowała z lokalu przedsiębiorstwa w Rotterdamie, niderlandzki zarząd został zastąpiony przez trzech angielskich członków zarządu, niderlandzkie rachunki bankowe zostały zlikwidowane i otwarto nowy rachunek w angielskim banku. Zgodnie z ustaleniami sądu krajowego National Grid Indus istnieje nadal, zarówno na podstawie niderlandzkiego, jak i angielskiego prawa spółek, jako spółka prawa niderlandzkiego [9]. Angielskie organy podatkowe traktują spółkę jako mającą siedzibę w Zjednoczonym Królestwie od dnia 15 grudnia 2000 r., natomiast z punktu widzenia niderlandzkiego prawa podatkowego chodzi o zakład w Zjednoczonym Królestwie, który należy do spółki niderlandzkiej.

12. Według ustaleń sądu krajowego istniały racjonalne podstawy do przeniesienia siedziby. Po pierwsze, stawka, według której byłby pobierany przyszły brytyjski podatek dochodowy od osób prawnych od otrzymanych przez National Grid Indus odsetek od pożyczki, nie przekraczałaby już stawki, według której należące do grupy spółki dłużniczki mogłyby odliczyć te odsetki. Po drugie, poprzez przeniesienie siedziby znikłoby ryzyko kursowe związane z niderlandzkim guldenem, ewentualnie z euro, ponieważ w przyszłości zyski byłyby obliczane już tylko w funcie szterlingu. Ponadto, ponieważ zaniechano przedsięwzięcia w Pakistanie, najwyraźniej nie istniał już powód do utrzymywania w Niderlandach oddziału pozwalającego korzystać z niderlandzko-pakistańskiej konwencji podatkowej.

13. Spółka National Grid Indus, w czasie gdy posiadała ona siedzibę w Niderlandach, osiągnęła – w odniesieniu do wierzytelności z tytułu pożyczki w wysokości 33 113 000 GBP – na podstawie zwyżek kursu funta szterlinga wobec niderlandzkiego guldena niezrealizowany zysk kursowy w wysokości 22 128 160 NLG (10 041 321 EUR). Do czasu przeniesienia siedziby mogła ona jednak w bilansie podatkowym wyceniać wierzytelność z tytułu pożyczki według

9 — Potwierdzają to także pisemne wyjaśnienia rządów niderlandzkiego i Zjednoczonego Królestwa.

historycznego kursu, tak że do tego czasu zyski kursowe nie zostały opodatkowane.

14. Ze względu na to, że zyski przedsiębiorstwa – wraz z zyskami niezrealizowanymi – na podstawie konwencji podlegałyby w przyszłości tylko opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie, niderlandzka administracja podatkowa wykorzystała przeniesienie siedziby National Grid Indus, aby objąć niezrealizowany zysk kursowy podatkiem rozliczeniowym na podstawie art. 16 Wet IB w związku z art. 8 Wet VPB. Określona kwota podatku jest należna od dnia 27 kwietnia 2004 r., przy czym od dnia 1 kwietnia 2001 r., dnia następującego po ostatnim roku obrotowym spółki w Niderlandach, naliczane były odsetki z tytułu zobowiązań podatkowych.

15. Ponieważ Gerechtshof Amsterdam, który w drugiej instancji miał rozstrzygnąć w przedmiocie skargi National Grid Indus na ten wymiar podatku, miał wątpliwości co do zgodności opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych przedsiębiorstwa w przypadku zmiany siedziby dla celów podatkowych ze swobodą przedsiębiorczości, zawiesił on postępowanie i skierował do Trybunału następujące pytania w celu wydania orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

„1) Czy wówczas gdy państwo członkowskie nakłada na spółkę utworzoną według prawa tego państwa członkowskiego i przenoszącą siedzibę swego faktycznego zarządu z tego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego podatek rozliczeniowy z tytułu przeniesienia siedziby faktycznego zarządu, w obecnym stanie prawa wspólnotowego spółka ta może się powołać względem tego państwa członkowskiego na art. 43 WE (obecnie art. 49 TFUE)?

2) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: czy podatek rozliczeniowy taki jak omawiany tutaj, nakładany bez odroczenia i bez możliwości uwzględnienia przyszłej utraty wartości na wzrost wartości części składowych majątku spółki przeniesionych z państwa członkowskiego pochodzenia do przyjmującego państwa członkowskiego istniejących w chwili przeniesienia siedziby, jest sprzeczny z art. 43 WE (obecnie art. 49 TFUE), w tym rozumieniu, że nie może być uzasadniony koniecznością rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi?

3) Czy odpowiedź na poprzednie pytanie zależy również od tego, że omawiany podatek rozliczeniowy dotyczy zysku (kursowego) przypadającego w ramach niderlandzkich kompetencji podatkowych, przy czym tego rodzaju zysk nie może być wyrażony w państwie przyjmującym na podstawie obowiązujących tam przepisów prawa podatkowego?”

16. W postępowaniu przed Trybunałem wzięły udział National Grid Indus, rządy niderlandzki, duński, niemiecki, hiszpański, francuski, włoski, portugalski, fiński i szwedzki, a także rząd Zjednoczonego Królestwa i Komisja Europejska.

IV — Ocena

A — *W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego*

17. Poprzez pytanie pierwsze sąd krajowy zasadniczo dąży do ustalenia, czy spółka może się powołać względem państwa członkowskiego, na podstawie którego prawa została utworzona, na swobodę przedsiębiorczości zagwarantowaną w art. 43 WE (obecnie art. 49 TFUE), gdy to państwo członkowskie nakłada podatek rozliczeniowy w związku z przeniesieniem siedziby tej spółki do innego państwa członkowskiego, w tym rozumieniu, że należy uiścić podatek dochodowy od osób prawnych od powstałego do tamtej pory, ale jeszcze niezrealizowanego wzrostu wartości przeniesionych części składowych majątku, bez odroczenia i bez możliwości uwzględnienia przyszłych strat.

18. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem postanowienia traktatu dotyczące swobody przedsiębiorczości mają zastosowanie także do przepisów państwa pochodzenia, które dotyczą podejmowania działalności w innym państwie członkowskim przez jednego z jego obywateli lub przez spółkę utworzoną według jego prawa [10].

19. Powołując się na wyroki w sprawach Daily Mail [11] i Cartesio [12], rządy biorące udział w postępowaniu podnoszą jednak, że spółka, która tak jak National Grid Indus chciałaby przenieść faktyczną siedzibę, zachowując swój status, tj. zachowując właściwość jako spółka państwa założenia, do innego państwa członkowskiego, nie może się powołać na swobodę przedsiębiorczości wobec państwa założenia. Dotyczy to także środków podatkowych związanych z przeniesieniem siedziby, takich jak podatek rozliczeniowy.

20. W istocie, w wyroku w sprawie Daily Mail z 1988 r. Trybunał orzekł, że swoboda przedsiębiorczości spółki, która została założona na podstawie prawa jednego państwa członkowskiego i która ma w nim statutową siedzibę, nie przyznaje prawa do przeniesienia siedziby zarządu do innego państwa członkowskiego [13].

21. W uzasadnieniu wyroku Trybunał uściślił w tym względzie, że swoboda przedsiębiorczości nie przyznaje spółkom prawa krajowego prawa do przeniesienia siedziby

10 — Podobnie ww. w przypisie 5 wyrok w sprawie de Lasteyrie du Saillant, pkt 42; wyroki: z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie C-418/07 Papillon, Zb.Orz. s. I-8947, pkt 16; z dnia 1 października 2009 r. w sprawie C-247/08 Gaz de France - Berliner Investissement, Zb.Orz. s. I-9225, pkt 55; z dnia 21 stycznia 2010 r. w sprawie C-311/08 SGI, Zb.Orz. s. I-487, pkt 39.

11 — Przywołany w przypisie 3.

12 — Przywołany w przypisie 4.

13 — Wyżej wymieniony w przypisie 3 wyrok w sprawie Daily Mail, pkt 25 oraz pkt 1 sentencji.

zarządu *przy zachowaniu właściwości jako spółek państwa członkowskiego założenia* do innego państwa członkowskiego [14]. Poza krajowym porządkiem prawnym, na podstawie którego spółki te zostały utworzone, nie miałyby one bowiem realnego charakteru [15]. Porządki prawne państw członkowskich wykazywały istotne różnice w odniesieniu do koniecznego dla ich spółek powiązania oraz możliwości i ewentualnie sposobów przeniesienia statutowej lub faktycznej siedziby spółki prawa krajowego do innego państwa członkowskiego [16]. Traktat EWG uważa te różnice za problemy, których nie rozwiązują postanowienia o swobodzie przedsiębiorczości. Potrzebują one raczej rozwiązania w drodze prawodawczej lub umownej, takie jednak jeszcze nie nastąpiło [17].

22. W wyroku w sprawie Cartesio z 2008 r. Trybunał potwierdził, że na pytanie, czy spółkę faktycznie należy uważać za spółkę prawa państwa członkowskiego założenia, a zatem mogącą korzystać ze swobody przedsiębiorczości, można odpowiedzieć jedynie na podstawie jej prawa krajowego [18].

23. Państwo członkowskie jest więc uprawnione, aby nie zgodzić się na zachowanie tego statusu przez spółkę podlegającą jego prawu krajowemu, jeżeli spółka ta zamierza zreorganizować się w innym państwie członkowskim w taki sposób, by przenieść swoją siedzibę [19] na jego terytorium, zrywając w ten sposób powiązanie przewidziane w prawie krajowym państwa członkowskiego, na podstawie którego prawa została utworzona [20]. Na dane pytanie prejudycjalne Trybunał odpowiedział w tym sensie, że swoboda przedsiębiorczości nie stoi na przeszkodzie uregulowaniom państwa członkowskiego uniemożliwiającym spółce utworzonej na mocy prawa krajowego tego państwa członkowskiego, by przeniosła ona swoją siedzibę do innego państwa członkowskiego, zachowując przy tym status spółki podlegającej prawu krajowemu państwa członkowskiego, zgodnie z którego prawem została ona utworzona.

24. Jednakże w niniejszym wypadku na pytanie, czy z powodu przemieszczenia z Niderlandów nadal należy uważać National Grid Indus za spółkę prawa niderlandzkiego, została już udzielona wyraźna odpowiedź twierdząca. Jak mianowicie wynika z postanowienia odsyłającego i jak podkreślają

14 — Ibidem, pkt 24, wyróżnienie tylko tutaj.

15 — Ibidem, pkt 19.

16 — Ibidem, pkt 20, 23.

17 — Ibidem, pkt 23.

18 — Wyżej wymieniony w przypisie 4 wyrok w sprawie Cartesio, pkt 109, 123.

19 — Spółka Cartesio zamierzała przenieść swoją „rzeczywistą" siedzibę, tj. zarząd główny (wyrok, pkt 101 i nast.; rzecznik generalny Poiares Maduro w swojej opinii z dnia 22 maja 2008 r., pkt 3, mówi o siedzibie operacyjnej), z Węgier do Włoch (wyrok, pkt 119). Konkretnie spór wynikł jednak z tego, że wniosek Cartesio o wpis nowej siedziby do węgierskiego rejestru handlowego został oddalony przez sąd rejestrowy. Ewidentnie chodziło zatem o przeniesienie nie tylko siedziby faktycznej, lecz także statutowej. Z wyroku nie można jednak wywnioskować, że okoliczności tej przypisano znaczenie. Natomiast w wyroku w sprawie Daily Mail chodziło, o ile można stwierdzić, wyłącznie o przeniesienie zarządu, bez rozważania także zmiany statutowej siedziby.

20 — Wyżej wymieniony w przypisie 4 wyrok w sprawie Cartesio, pkt 110.

również National Grid Indus oraz Komisja, prawo niderlandzkie – inaczej niż węgierskie prawo spółek, które stanowiło podstawę sprawy Cartesio – dopuszcza emigrację spółek przy zachowaniu ich statusu.

25. Mamy więc do czynienia z „żywą" spółką, która spełnia wszystkie wymogi prawa państwa założenia, aby nadal traktowało ją ono jako spółkę prawa krajowego. Dlaczego więc nie mogłaby ona powołać się wobec swojego państwa założenia na swobodę przedsiębiorczości?

26. Rządy biorące udział w postępowaniu powołują się w tym zakresie na wyrok w sprawie Daily Mail, zgodnie z którym swoboda przedsiębiorczości nie obejmuje nie tylko możliwości przeniesienia siedziby przy zachowaniu statusu, lecz także sposobów tego przeniesienia siedziby. Do sposobów tych należą także właściwe przepisy podatkowe państwa pochodzenia, ponieważ stan faktyczny leżący u podstaw owego wyroku dotyczył właśnie podatkowych aspektów przeniesienia siedziby.

27. W sprawie Daily Mail faktycznie chodziło o przepis brytyjskiej ustawy o podatkach dochodowych, według którego dla spółki, która chciała przenieść siedzibę podatkową, określoną jako siedzibę zarządu – utrzymując osobowość prawną i status spółki prawa angielskiego – za granicę, wymagana była zgoda ministerstwa finansów [21]. Naruszenie było zagrożone karą ograniczenia bądź pozbawienia wolności lub karą pieniężną [22]. Przeniesienie zarządu, a w konsekwencji siedziby podatkowej, za granicę miałoby dla spółki Daily Mail tę zaletę – i to był jej deklarowany cel – że wzrost wartości posiadanych przez nią papierów wartościowych, które zamierzała wkrótce sprzedać, nie podlegałby już opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie. Brytyjskie ministerstwo finansów zaproponowało Daily Mail sprzedaż znacznej części papierów wartościowych przed przeniesieniem siedziby, co miałoby ten skutek, że przypadający na nią wzrost wartości musiałby zostać opodatkowany w Zjednoczonym Królestwie. W odpowiedzi Daily Mail wniosła skargę o ustalenie, że na podstawie swobody przedsiębiorczości nie potrzebuje ona zgody na przeniesienie siedziby [23].

28. Pytania prejudycjalne High Court w sprawie Daily Mail były wyraźnie ukierunkowane na podatkowe aspekty przeniesienia siedziby. To Trybunał podniósł problematykę przeniesienia siedziby na bardziej ogólną płaszczyznę, odczytując z pierwszego pytania prejudycjalnego, że zasadniczo chodzi przede wszystkim o to, czy swoboda przedsiębiorczości spółki, która została założona na

21 — Wyżej wymieniony w przypisie 3 wyrok w sprawie Daily Mail, pkt 4, 5, 17.

22 — Protokół z posiedzenia w sprawie ww. w przypisie 3 wyroku w sprawie Daily Mail, s. 5485.

23 — Wyżej wymieniony w przypisie 3 wyrok w sprawie Daily Mail, pkt 7, oraz protokół z posiedzenia w sprawie tego wyroku, s. 5486 i nast.

podstawie prawa jednego państwa członkowskiego i która ma w nim statutową siedzibę, przyznaje prawo do przeniesienia siedziby jej zarządu do innego państwa członkowskiego. Ponieważ Trybunał odpowiedział na to pytanie przecząco, nie uważał on już za konieczne, by odrębnie analizować podatkowe aspekty przeniesienia siedziby.

29. Natomiast rzecznik generalny M. Darmon w swojej opinii do tamtej sprawy [24] wyraźniej podkreślił aspekty podatkowe i wskazał, że byłoby paradoksem, gdyby państwo, które – mimo iż mogłoby – nie żąda likwidacji emigrującej spółki, znalazło się w niekorzystnej sytuacji w świetle prawa wspólnotowego w odniesieniu do swoich roszczeń podatkowych, gdzie jednak jego prawo spółek odpowiada celom wspólnotowym na obszarze prawa do wykonywania działalności gospodarczej.

30. Sprawa Daily Mail faktycznie dostarcza zatem punktów zaczepienia do sposobu interpretacji wydanego w niej wyroku dla rządów uczestniczących w niniejszym postępowaniu. Jednakże moim zdaniem wyrok w sprawie Daily Mail musi być interpretowany w świetle późniejszego orzecznictwa Trybunału i niezależnie od leżącego u jego podstaw stanu faktycznego i szerokiego sformułowania odpowiedzi na pytania prejudycjalne High Court nie może być rozumiany w taki sposób, że swoboda przedsiębiorczości nie ustanawia żadnych granic traktowaniu przez państwo założenia spółki, która zamierza emigrować.

31. Najpierw należy wskazać na wyroki w sprawach Centros [25], Überseering [26] i Inspire Art [27], z których wynika, że skutecznie założona w jednym państwie członkowskim spółka, która chciałaby przenieść całą działalność gospodarczą do innego państwa członkowskiego, może się powołać wobec państwa przyjmującego na swobodę przedsiębiorczości. Emigracja jako taka nie jest więc procesem, który z góry byłby wyłączony ze swobody przedsiębiorczości.

32. Następnie, co dotyczy państwa pochodzenia, Trybunał w wyroku w sprawie Cartesio nie zajął się jednak bliżej pytaniem, jakie konkretne przesłanki lub skutki ewentualnie może przewidzieć państwo członkowskie dla przeniesienia siedziby przy zachowaniu statusu jako spółki prawa krajowego.

33. Z wyroku tego wynika jednak, że – inaczej niż pozwalałaby przypuszczać szeroko sformułowana sentencja wyroku w sprawie Daily Mail i wbrew stanowisku reprezentowanemu w niej przez rzecznika generalnego

24 — Opinia z dnia 7 czerwca 1988 r. w ww. w przypisie 3 sprawie Daily Mail, pkt 13.

25 — Wyrok z dnia 9 marca 1999 r. w sprawie C-212/97 Centros, Rec. s. I-1459, pkt 17 i nast.

26 — Wyrok z dnia 5 listopada 2002 r. w sprawie C-208/00 Überseering, Rec. s. I-9919, pkt 52 i nast.

27 — Wyrok z dnia 30 września 2003 r. w sprawie C-167/01 Inspire Art, Rec. s. I-10155, pkt 95 i nast.

Darmona – zakres stosowania swobody przedsiębiorczości jak najbardziej może być otwarty także wobec państwa założenia, gdyby spółka chciała przenieść faktyczną siedzibę do innego państwa członkowskiego.

34. W wyroku w sprawie Cartesio Trybunał wyjaśnił mianowicie, że spółka, która zamierza przenieść swoją siedzibę do innego państwa członkowskiego, a tym samym przekształcić się w spółkę prawa państwa przyjmującego, może powołać się wobec państwa pochodzenia na swobodę przedsiębiorczości, gdyby państwo to wymagało uprzedniego rozwiązania i likwidacji tejże spółki [28]. Jeśli w takiej konfiguracji przeniesienia siedziby – niezachowującego wprawdzie statusu, ale jednak zapewniającego ciągłość – ma zastosowanie swoboda przedsiębiorczości, należy według niej oceniać także podatkowe aspekty przeniesienia siedziby.

35. Jest więc bezsporne, że przeniesienie spółki za granicę nie jest jako takie procesem, który per se wypada z zakresu stosowania swobody przedsiębiorczości. To raczej państwo pochodzenia jest pod względem unijnoprawnym zasadniczo zobowiązane dopuścić emigrację spółek założonych na podstawie jego prawa. Może ono swobodnie zdecydować jedynie o tym, czy dopuszcza także zachowanie statusu jako spółki prawa krajowego.

36. W tym kontekście nie można przyznać państwu członkowskiemu uprawnienia do kształtowania prawnopodatkowych skutków przeniesienia siedziby, które ono samo dopuszcza z zachowaniem statusu bez jakiegokolwiek powiązania ze swobodą przedsiębiorczości. Prawo Unii nie dopuszcza mianowicie, aby państwo członkowskie zakazało emigracji jako takiej. Sama okoliczność, że uregulowanie krajowe dopuszcza emigrację zachowującą nie tylko ciągłość, ale też status, a tym samym wykracza poza wymogi unijnoprawne, nie uzasadnia tego, iż dalsze skutki, jakie prawo krajowe wiąże z emigracją, nie wchodzą w zakres stosowania swobody przedsiębiorczości. Jeżeli prawnopodatkowe skutki samej emigracji zachowującej ciągłość należy oceniać według swobody przedsiębiorczości, to musi to dotyczyć także emigracji zachowującej status.

37. Proponuję zatem, aby na pierwsze pytanie prejudycjalne odpowiedzieć, że spółka może się powołać względem państwa członkowskiego, na podstawie którego prawa została utworzona, na swobodę przedsiębiorczości zagwarantowaną w art. 43 WE (obecnie art. 49 TFUE), gdy to państwo członkowskie nakłada na tę spółkę podatek rozliczeniowy w związku z przeniesieniem jej faktycznej siedziby do innego państwa członkowskiego,

28 — Ibidem, pkt 111–113.

w tym rozumieniu, że należy uiścić podatek dochodowy od osób prawnych od powstałego do tamtej pory, ale jeszcze niezrealizowanego wzrostu wartości przeniesionych części składowych majątku, bez odroczenia i bez możliwości uwzględnienia przyszłych strat.

B — *W przedmiocie drugiego i trzeciego pytania prejudycjalnego*

38. Poprzez pytania drugie i trzecie sąd krajowy dąży do ustalenia, czy art. 43 WE (obecnie art. 49 TFUE) sprzeciwia się takiemu podatkowi rozliczeniowemu, czy też w szczególności może on być uzasadniony koniecznością wyważonego rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi i czy ma w tym zakresie znaczenie okoliczność, że w niniejszej sprawie chodzi o niezrealizowany zysk kursowy, który nie ujawnia się już w państwie przyjmującym.

1. W przedmiocie istnienia ograniczenia swobody przedsiębiorczości

39. Sąd krajowy jest zdania, że podatek rozliczeniowy stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości, i dlatego pyta jedynie o możliwe uzasadnienie. Także Komisja, która w tym zakresie powołuje się na wyrok w sprawie de Lasteyrie du Saillant [29], potwierdza – tak jak National Grid Indus, która ponadto odnosi się do wyroku w sprawie N [30] – istnienie ograniczenia.

40. Rządy niemiecki, francuski, włoski i szwedzki, jak również rząd Zjednoczonego Królestwa stoją natomiast na stanowisku, że właśnie nie zachodzi ograniczenie swobody przedsiębiorczości. Po części powtarzane są w tym zakresie wyłącznie argumenty oparte na wyroku w sprawie Daily Mail, które były już podnoszone w związku z pytaniem o zakres stosowania swobody przedsiębiorczości. Po części wymienione rządy podnoszą też jednak, że sytuacja spółki takiej jak National Grid Indus nie jest porównywalna z sytuacją spółki, która przenosi siedzibę wewnątrz państwa członkowskiego założenia. Rozważana jest przy tym porównywalność zarówno z punktu widzenia dyskryminacji, jak i (innego) ograniczenia.

41. W odniesieniu do argumentów dotyczących porównywalności przy badaniu, czy krajowe przepisy podatkowe, które traktują transgraniczne okoliczności faktyczne inaczej niż okoliczności krajowe, są zgodne ze

29 — Przywołany w przypisie 5, pkt 45 i nast.
30 — Przywołanego w przypisie 6.

swobodą przedsiębiorczości, uważam za zbędne ponowne badanie tych samych pytań pod względem dyskryminacji i ewentualnie ponownie pod względem (innego) ograniczenia. Należy raczej jednolicie spytać, czy przeniesienie siedziby za granicę jest pod względem podatkowym niekorzystne w stosunku do krajowego przeniesienia siedziby. Jeżeli ma to miejsce i jeżeli w ten sposób przeniesienie siedziby za granicę staje się przynajmniej mniej atrakcyjne niż krajowe przeniesienie siedziby, zachodzi ograniczenie swobody przedsiębiorczości [31]. Należy je jednak uważać za uzasadnione, a więc dopuszczalne, gdy sytuacje obiektywnie nie są ze sobą porównywalne lub gdy nierówne traktowanie jest uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego [32].

42. W niniejszej sprawie w Niderlandach pobierany jest podatek rozliczeniowy, gdy siedziba faktycznego głównego zarządu spółki przenoszona jest do innego państwa członkowskiego. Od powstałych do tego czasu, ale jeszcze niezrealizowanych wzrostów wartości przeniesionych za granicę składników majątkowych należy uiścić podatek dochodowy od osób prawnych bez odroczenia i bez możliwości uwzględnienia późniejszych strat. Jeśli natomiast przeniesienie siedziby następuje w kraju, nie dochodzi do opodatkowania podatkiem rozliczeniowym. Wzrosty wartości zostaną opodatkowane dopiero wtedy, gdy zostaną zrealizowane, na przykład w drodze sprzedaży odpowiednich składników majątkowych. To nierówne traktowanie bez wątpienia stanowi niekorzystne traktowanie przeniesienia siedziby za granicę, które gospodarczo może przyjąć nawet egzystencjalny zasięg. Podatek rozliczeniowy, taki jak omawiany tutaj, ze względu na swoje odstraszające działanie może utrudniać realizację zagwarantowanego przez prawo Unii prawa do wykonywania działalności gospodarczej, a zatem stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości [33].

2. W przedmiocie uzasadnienia ograniczenia

43. Powody, jakie przytaczają rządy w niniejszym postępowaniu dla braku

31 — W przedmiocie pojęcia ograniczenia w dziedzinie prawa podatkowego zobacz: Kokott/Ost, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht*, EuZW 2011, s. 496.

32 — Zobacz wyrok z dnia 25 lutego 2010 r. w sprawie C-337/08 X Holding, Zb.Orz. s. I-1215, pkt 18–20; zob. także wyrok z dnia 15 maja 2008 r. w sprawie C-414/06 Lidl Belgium, Zb.Orz. s. I-3601, pkt 23–26, gdzie jednak nie zostało postawione pytanie o porównywalność. Ten schemat analizy odpowiada również schematowi, jaki Trybunał stosuje zwykle w dziedzinie podatków bezpośrednich w przypadku swobody przepływu kapitału; zob. na przykład wyrok z dnia 10 lutego 2011 r. w sprawach połączonych C-436/08 i C-437/08 Haribo, Zb.Orz. s. I-305, pkt 50, 52, 58. Analogie występują także w orzecznictwie dotyczącym swobodnego przepływu usług; zob. na przykład wyrok z dnia 26 października 2010 r. w sprawie C-97/09 Schmelz, Zb.Orz. s. I-10465, pkt 49.

33 — W przedmiocie opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych osób fizycznych w przypadku zmiany miejsca zamieszkania dla celów podatkowych zob. ww. w przypisie 5 wyrok w sprawie de Lasteyrie du Saillant, pkt 46; ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie N, pkt 34 i nast.

porównywalności transgranicznego i krajowego przeniesienia siedziby, zasadniczo odpowiadają argumentom, jakie podnoszą one na poparcie istnienia nadrzędnych względów interesu ogólnego. Ponieważ poza tym według orzecznictwa należy zbadać porównywalność z uwzględnieniem celu, do jakiego dąży sporny przepis krajowy [34], w dalszej kolejności – zgodnie ze sformułowaniem pytania prejudycjalnego – zbadam wyłącznie, czy zawarte w podatku rozliczeniowym ograniczenie swobody przedsiębiorczości jest uzasadnione celem interesu ogólnego.

44. Aby ograniczenie swobody przedsiębiorczości mogło być uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego, dany przepis musi być odpowiedni dla zagwarantowania realizacji zamierzonego celu leżącego w interesie ogólnym oraz nie może wykraczać poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia tego celu [35].

45. Jak wynika z drugiego pytania prejudycjalnego, sąd krajowy koncentruje swoje rozważania w przedmiocie ewentualnego uzasadnienia stwierdzonego ograniczenia na zapewnieniu wyważonego rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi. Ten argument uzasadnienia należy zatem zbadać najpierw, przed analizą kolejnych, które zostały podniesione przez rządy uczestniczące w postępowaniu.

a) Wyważony rozdział kompetencji podatkowych

46. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem ograniczenie wykonywania swobody podstawowej w Unii może być uzasadnione w celu zagwarantowania rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi [36]. Wobec braku przepisów ujednolicających lub harmonizujących na poziomie unijnym państwa członkowskie zachowują uprawnienia do określania – w drodze umów lub w sposób jednostronny – kryteriów rozdziału przysługujących im kompetencji podatkowych [37]. W tym względzie wskazane byłoby, aby państwa członkowskie wzorowały się na międzynarodowej praktyce oraz

34 — Wyżej wymieniony w przypisie 10 wyrok z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie Papillon, pkt 27; ww. w przypisie 32 wyrok w sprawie X Holding, pkt 22.

35 — Wyżej wymieniony w przypisie 6 wyrok w sprawie N, pkt 40; wyrok z dnia 23 października 2008 r. w sprawie C-157/07 Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt („Wannsee"), Zb.Orz. s. I-8061, pkt 40; ww. w przypisie 32 wyrok w sprawie X Holding, pkt 25 i nast.

36 — Wyroki: z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-10837, pkt 45; z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-231/05 Oy AA, Zb.Orz. s. I-6373, pkt 51; ww. w przypisie 32 wyrok w sprawie Lidl Belgium, pkt 42; wyrok z dnia 17 września 2009 r. w sprawie C-182/08 Glaxo Wellcome, Zb.Orz. s. I-8591, pkt 82, 88; ww. w przypisie 32 wyrok w sprawie X Holding, pkt 25–33; ww. w przypisie 32 wyrok w sprawie Haribo, pkt 121.

37 — Wyżej wymieniony w przypisie 36 wyrok w sprawie Oy AA, pkt 52; zob. także wyroki: 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 52; z dnia 3 czerwca 2010 r. w sprawie C-487/08 Komisja przeciwko Hiszpanii, Zb.Orz. s. I-4843, pkt 38.

w szczególności na modelowej konwencji sporządzonej przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) [38].

i) Cel podatku rozliczeniowego i jego przydatność do osiągnięcia tego celu

47. Według sądu krajowego podatek rozliczeniowy opiera się na uznanej międzynarodowo zasadzie terytorialności [39], związanej z elementem czasowym, i zasadniczo służy rozdziałowi kompetencji podatkowych. Powinien zapewnić, aby cały zysk, jaki osiągnęła spółka w okresie, w którym podlegała ona obowiązkowi podatkowemu w Niderlandach, także tam został opodatkowany. W tym celu powstałe do tamtej pory niezrealizowane zyski zostałyby uznane za zrealizowane w chwili przeniesienia. Taki wymiar według wartości rynkowej nie ogranicza się zresztą do wypadku przeniesienia siedziby, lecz następuje także wtedy, gdy tylko pojedyncze składniki majątkowe są przenoszone do zakładu zagranicznego. Ze względu na to, że także państwo przyjmujące przy rozpoczęciu obowiązku podatkowego w kraju oszacowuje aktywa i pasywa przedsiębiorstwa z reguły według ich aktualnej wartości rynkowej (*step up*), w państwie przyjmującym uniknięto by podwójnego opodatkowania i późniejszych strat. Takie opodatkowanie jest dopuszczalne na podstawie konwencji podatkowej opartej na modelowej konwencji OECD.

48. Jak wynika z rezolucji Rady z dnia 8 grudnia 2008 r., połączenie opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku zmiany siedziby lub miejsca zamieszkania dla celów podatkowych przez państwo pochodzenia i *step up* przez państwo przyjmujące stanowi powszechnie stosowaną możliwość zapewnienia (tylko) jednokrotnego opodatkowania cichych rezerw. Wydaje się, że ani konwencja, ani konwencja modelowa OECD nie zawierają wyraźnej regulacji dla przypadku przeniesienia siedziby za granicę. Sąd krajowy powołał się jednak na utrwalone orzecznictwo Hoge Raad der Nederlanden, zgodnie z którym stosowanie konwencji do spółki prawa niderlandzkiego, która przenosi siedzibę do Zjednoczonego Królestwa, skutkuje tym, że przestaje ona osiągać w Niderlandach podlegający opodatkowaniu zysk z przedsiębiorstwa. Po przeniesieniu wyłącznie Zjednoczonemu Królestwu przysługuje prawo do opodatkowania zysków przedsiębiorstwa wraz z niezrealizowanymi wzrostami wartości majątku. Aby w takiej sytuacji powstałe w kraju niezrealizowane wzrosty wartości majątku nie uniknęły opodatkowania przez Niderlandy, wprowadzony został podatek od niezrealizowanych zysków kapitałowych. Najwyraźniej w Niderlandach konwencja jest więc rozumiana w taki sposób, że na przyszłość tracą one prawo do opodatkowania tych cichych rezerw. Rezerwy te są zatem uważane za zrealizowane w chwili

38 — Wyżej wymieniony w przypisie 6 wyrok w sprawie N, pkt 45; wyrok z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-513/03 van Hilten-van der Heijden, Zb.Orz. s. I-1957, pkt 48; ww. w przypisie 32 wyrok w sprawie Lidl Belgium, pkt 22.

39 — Zobacz w tej kwestii moją opinię z dnia 30 marca 2006 r. do ww. w przypisie 6 wyroku w sprawie N, pkt 92 i nast.

przeniesienia i doliczone do ostatniego krajowego roku podatkowego.

49. W odniesieniu do modelowej konwencji OECD z wyjaśnień do niej nadal można wywnioskować, że zasadniczo nie jest z nią sprzeczne, iż przeniesienie składnika majątkowego z zakładu krajowego do zagranicznej siedziby głównej lub zakładu zagranicznego traktuje się równoznacznie ze zbyciem, tak że powstałe dotychczas niezrealizowane zyski zostają opodatkowane w kraju [40].

50. Ponadto należy powołać się na dyrektywę o łączeniach 2009/133 [41], z której art. 12 ust. 1 wynika, że przeniesienie statutowej siedziby spółki europejskiej lub spółdzielni europejskiej z jednego państwa członkowskiego do innego nie może stanowić podstawy do opodatkowania niezrealizowanych wzrostów wartości składników majątkowych, które pozostają powiązane z zakładem w państwie pochodzenia i mają udział w generowaniu zysków lub strat uwzględnianych dla celów podatkowych. Jak podnoszą sąd krajowy i różne rządy biorące udział w postępowaniu, skłania to do przeciwnego wniosku: że dyrektywa nie zakazuje opodatkowania niezrealizowanych zysków ze składników majątkowych przeniesionych za granicę. Kwestia, w jakim zakresie faktycznie dopuszczalne jest opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych przedsiębiorstw w przypadku zmiany siedziby dla celów podatkowych w wypadkach objętych dyrektywą, musi jednak zostać ostatecznie wyjaśniona z uwzględnieniem prawa pierwotnego i może tutaj pozostać nierozstrzygnięta. W niniejszym kontekście regulacja dyrektywy o tyle tylko jest interesująca, o ile ukazuje, że także prawodawca unijny dokonuje rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi w ten sposób, że niezrealizowane zyski powstałe w państwie pochodzenia mogą być tam opodatkowane.

51. Należy wreszcie przypomnieć, że w wyroku w sprawie N [42] Trybunał uznał, iż będące jej przedmiotem opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych osób fizycznych w przypadku zmiany miejsca zamieszkania dla celów podatkowych było właściwe do osiągnięcia rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi. Według tamtej regulacji podatek od niezrealizowanych zysków kapitałowych z tytułu znacznego udziału w spółce został określony w chwili przeniesienia i odroczony do chwili faktycznego zbycia. Okoliczność, że nie chodzi tutaj o osoby fizyczne, lecz o spółki, i że podatek rozliczeniowy podlega natychmiastowej zapłacie, nie odgrywa żadnej roli dla

40 — Zobacz pkt 21 do art. 7 konwencji modelowej OECD z 2008 r. i pkt 10 do art. 13 konwencji modelowej OECD z 2010 r.

41 — Dyrektywa Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (Dz.U. L 310, s. 34).

42 — Wyżej wymienionym w przypisie 6 wyrok w sprawie N, pkt 41–47.

kwestii przydatności, lecz staje się istotna dopiero dla kwestii konieczności.

52. Należy więc stwierdzić, że podatek rozliczeniowy powinien zachowywać wyważony rozdział kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi i że jest on odpowiedni do osiągnięcia tego celu leżącego w interesie ogólnym.

ii) Konieczność

53. Pozostaje zbadać, czy podatek rozliczeniowy, taki jak omawiany tutaj, nie wykracza poza to, co jest konieczne do zamierzonego przezeń celu.

54. Należy tutaj rozdzielić określenie długu podatkowego od jego poboru.

— Określenie podatku rozliczeniowego

55. Określenie podatku rozliczeniowego w ramach decyzji podatkowej za ostatni krajowy rok podatkowy jako takie nie wydaje się nieproporcjonalne. Wykorzystywana do tego celu fikcja realizacji niezrealizowanych zysków w chwili przeniesienia siedziby umożliwia względnie szybkie oddzielenie udziału podatkowego, który przysługuje państwu pochodzenia, od tego, który przysługuje państwu przyjmującemu, przy czym dla podatnika nie wiązałoby się z tym zauważalnie większe obciążenie wobec późniejszego określenia podatku [43].

56. W tym zakresie należy także wziąć pod uwagę, że przeniesienie siedziby za granicę w odniesieniu do określenia podatku w chwili przeniesienia nie jest porównywalne z krajowym przeniesieniem siedziby, bowiem przy tym ostatnim – zakładając, że chodzi o jednolity obszar podatkowy – nadal niezmiennie istnieje zwierzchność podatkowa danego państwa członkowskiego. Ponieważ w takim wypadku rozdział kompetencji podatkowych między różnymi państwami nie jest konieczny, niezrealizowane zyski wystarczy opodatkować dopiero w chwili ich faktycznej realizacji.

— Pobór długu podatkowego

57. To, czy także natychmiastowy pobór długu podatkowego jest zgodny z zasadą proporcjonalności, jest znacznie trudniejsze do ocenienia.

43 — Zobacz ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie N, pkt 49 i nast.

58. Z wyroku w sprawie N [44] wynika, że opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych osób fizycznych w przypadku zmiany miejsca zamieszkania dla celów podatkowych, które to osoby fizyczne posiadają znaczny udział w spółce, może być uważane za proporcjonalne tylko wtedy, gdy dług podatkowy zostaje odroczony do chwili faktycznej realizacji niezrealizowanych zysków, bez żądania w tym celu zabezpieczeń, a późniejsze straty, nieuwzględnione już w państwie przyjmującym, zostaną uwzględnione.

59. National Grid Indus i Komisja uważają, że orzecznictwo to ma zasadniczo zastosowanie do opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych przedsiębiorstw w przypadku zmiany siedziby dla celów podatkowych. Wskazując na swój komunikat dotyczący opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku zmiany siedziby lub miejsca zamieszkania dla celów podatkowych z dnia 19 grudnia 2006 r. [45], Komisja przyznaje jednak, że państwa członkowskie są uprawnione do nałożenia na emigrujące przedsiębiorstwa określonych obowiązków informacyjnych, takich jak np. roczna deklaracja, że aktywa przedsiębiorstwa nadal jeszcze znajdują się w posiadaniu zakładu zagranicznego, powiązana z deklaracją w chwili zbycia. Dyrektywa 77/799 o pomocy administracyjnej [46] i dyrektywa 76/308 o pomocy w dochodzeniu roszczeń [47] oferują właściwym organom możliwość kontynuacji skutecznego nadzoru podatkowego nad emigrującymi przedsiębiorstwami i poboru wierzytelności podatkowej w danym czasie.

60. Zdaniem rządów uczestniczących w postępowaniu przeniesienie siedziby spółki wraz z aktywami przedsiębiorstwa za granicę wymaga jednak innej oceny. Uważają one natychmiastowy pobór podatku od powstałych w kraju niezrealizowanych zysków za proporcjonalny, zwłaszcza że systematyczne monitorowanie dalszego losu danych składników majątkowych jest jeśli nie wręcz niemożliwe, to jednak w każdym razie powiązane ze znacznym, gospodarczo niedającym się zaakceptować nakładem, i to zarówno dla przedsiębiorstwa, jak i dla administracji podatkowej. Ponadto późniejsze straty byłyby uwzględnione w ramach *step up* przez państwo przyjmujące.

44 — Ibidem.

45 — Przywołany w przypisie 2.

46 — Dyrektywa Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. L 336, s. 15) w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. (Dz.U. L 76, s. 1).

47 — Dyrektywa Rady 76/308/EWG z dnia 15 marca 1976 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy dochodzeniu roszczeń wynikających z operacji będących częścią systemu finansowania Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej oraz rolniczych opłat wyrównawczych i opłat celnych (Dz.U. L 73, s. 18) w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 2001/44/WE z dnia 15 czerwca 2001 r. (Dz.U. L 175, s. 17). Dyrektywa 76/308 została skodyfikowana i zastąpiona dyrektywą Rady 2008/55/WE z dnia 26 maja 2008 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących niektórych opłat, ceł, podatków i innych obciążeń (Dz.U. L 150, s. 28), która z kolei została zastąpiona dyrektywą Rady 2010/24/UE z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń (Dz.U. L 84, s. 1).

61. Rządy duński, hiszpański i fiński podnoszą w tym zakresie, że aktywa przedsiębiorstwa, w odróżnieniu od posiadanego przez osobę fizyczną udziału w spółce, często przeznaczone są nie do późniejszego zbycia wraz z zyskiem, lecz do wykorzystania w procesie produkcji. Zwykle wskutek upływu czasu, w szczególności wskutek zużycia lub przestarzałości, lub, w przypadku własności intelektualnej, wskutek upływu okresu ochronnego straciłyby one na wartości i w końcu utraciłyby ją całkowicie. Nie ma zatem sensu odniesienie do chwili późniejszej niż chwila zbycia.

62. Rząd niderlandzki wskazuje w tym kontekście, że realizacja zysków powstałych w państwie pochodzenia ze składników środków trwałych po części następuje stopniowo, ponieważ składniki te w państwie przyjmującym podlegają rocznej amortyzacji na podstawie wartości rynkowej określonej w bilansie otwarcia. Wzrosty wartości składników środków obrotowych realizują się wprawdzie zwykle z reguły w chwili ich sprzedaży, jednak ze sprawozdań rocznych nie można wyraźnie wywnioskować, kiedy faktycznie zostały sprzedane zasoby istniejące w chwili przeniesienia.

63. Zdaniem rządów niderlandzkiego, niemieckiego i hiszpańskiego dostępne na podstawie prawa Unii i umów dwustronnych mechanizmy pomocy administracyjnej i w dochodzeniu roszczeń nie oferują ponadto wystarczającej możliwości stałego monitorowania licznych wartości majątkowych przedsiębiorstwa albo też badania tylko własnych informacji przedsiębiorstwa pod kątem ich prawdziwości i w odpowiedniej chwili dochodzenia roszczenia podatkowego. Różnice między uregulowaniami różnych państw członkowskich dotyczące obliczania zysku i sporządzania sprawozdań rocznych dodatkowo utrudniają taką współpracę.

64. Rząd włoski jest zdania, że orzecznictwo Trybunału dotyczące opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych osób fizycznych w przypadku zmiany miejsca zamieszkania dla celów podatkowych nie może mieć zastosowania do opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych przedsiębiorstw w przypadku zmiany siedziby dla celów podatkowych, bowiem osoby fizyczne i przedsiębiorstwa podlegają fundamentalnie różnym regulacjom podatkowym. Podczas gdy w wypadku osób fizycznych zasadniczo opodatkowany zostaje tylko faktyczny dochód, opodatkowanie przedsiębiorstw następuje na podstawie bilansu, w którym zestawione są pozycje aktywów i pasywów. Wzrosty wartości składników majątkowych zasadniczo bezpośrednio znajdują wyraz w bilansie i dlatego jako takie podlegają natychmiastowemu opodatkowaniu. Tylko wyjątkowo pierwotna wartość składnika majątkowego może być nadal wpisywana do czasu realizacji niezrealizowanych zysków. Pierwszą tego przesłanką jest to, że przedsiębiorstwo zachowuje siedzibę w kraju, a zatem nadal podlega opodatkowaniu krajowemu.

65. Rząd fiński wskazuje ponadto, że osoby prawne, inaczej niż osoby fizyczne, są mniej stałe w swojej tożsamości. Poprzez łączenia, podziały, zmiany formy prawnej, zakładanie spółek zależnych i przenoszenie dziedzin działalności na inne spółki ciągły nadzór podatkowy przez państwo pochodzenia może zostać znacznie utrudniony.

66. Najpierw należy stwierdzić, że u podstaw argumentów rządów biorących udział w postępowaniu, w których wskazują one na trudności z monitorowaniem, leży typizujące traktowanie, według którego przedsiębiorstwa, a w szczególności spółki, zwykle wykazują bardzo skomplikowaną sytuację majątkową. Niniejsza sprawa ukazuje natomiast, że także w wypadku przedsiębiorstw, niezależnie od tego, czy są one prowadzone przez osobę prawną czy fizyczną, mogą istnieć konfiguracje, w których sytuacja majątkowa pod względem podatkowym przedstawia się raczej prosto. Oczywiście mogą także istnieć osoby prywatne, których sytuacja majątkowa jest podobnie złożona jak sytuacja majątkowa przedsiębiorstwa w rozumieniu naszkicowanym przez rządy.

67. Ponieważ, jak się wydaje, w postępowaniu przed sądem krajowym chodzi tylko o wierzytelność z tytułu pożyczki, której los powinien być porównywalnie łatwy do monitorowania, podnoszone przez uczestniczące rządy trudności z monitorowaniem są zasadniczo bez znaczenia dla niniejszej sprawy. Rodzaj i zakres majątku podlegającego opodatkowaniu same z siebie nie przemawiają przeciwko temu, aby zaakceptować rozwiązanie przyjęte przez Trybunał w wyroku w sprawie N i uznać za nieproporcjonalny natychmiastowy pobór wierzytelności podatkowej od niezrealizowanych zysków.

68. Ponieważ jednak do pewnego stopnia jest uzasadnione, że ustawodawca dokonuje typizującego traktowania, sąd krajowy w sposób ogólny sformułował pytanie drugie i nie można wykluczyć, iż w toczącym się przed nim postępowaniu musi on także rozstrzygnąć w przedmiocie opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych z kolejnych składników majątkowych w przypadku zmiany siedziby dla celów podatkowych, nie chciałabym po prostu pominąć spornych argumentów.

Niemożliwe lub utrudnione monitorowanie składników majątkowych

69. Wydaje się jak najbardziej przekonywające, że sytuacja majątkowa przedsiębiorstwa może przedstawiać się w sposób tak skomplikowany, iż dokładne transgraniczne monitorowanie losu wszystkich przedmiotów należących do środków trwałych i obrotowych przedsiębiorstwa do czasu realizacji zawartych w nich zysków jest niemal niemożliwe, a w każdym razie związane jest z nakładem, jakiego nie można wymagać od administracji podatkowych i jaki także dla przedsiębiorstw oznaczałby istotne obciążenie.

70. W takim wypadku także proponowana przez Komisję informacja własna przedsiębiorstwa nie oferuje rzeczywistej alternatywy, bowiem zarówno udostępnienie tych danych, jak i kontrola ich prawdziwości także może przekroczyć granicę rozsądku. Wprawdzie dostępne już środki harmonizujące w dziedzinie księgowości spółek [48] oraz dyrektywa 77/799 o pomocy administracyjnej [49] i dyrektywy o pomocy w dochodzeniu roszczeń [50] oferują pewne ułatwienia, nie rozwiązują jednak źródła problemu.

a tym samym dopuszczalny w świetle swobody przedsiębiorczości.

Bezproblemowe monitorowanie składników majątkowych

72. Jeśli natomiast rodzaj i zakres majątku przedsiębiorstwa porównywalnie łatwo dopuszczają jego transgraniczne monitorowanie do czasu realizacji niezrealizowanych zysków kapitałowych, natychmiastowy pobór przypadającego na nie podatku jest nieproporcjonalny. Przedsiębiorstwo, które przenosi siedzibę i całą działalność gospodarczą za granicę, ma mianowicie w takim samym stopniu jak przedsiębiorstwo pozostające w kraju interes w tym, aby być zobowiązane do zapłaty podatków od niezrealizowanych zysków dopiero wtedy, gdy zostaną one też faktycznie zrealizowane. Natomiast interes państwa pochodzenia w dochodzeniu jego roszczenia podatkowego nie jest nadmiernie naruszany, gdy także w wypadku emigrującego przedsiębiorstwa czeka ono z tym do czasu faktycznej – dla niego łatwej do ustalenia – realizacji niezrealizowanych zysków.

71. Jeżeli nie można we właściwy sposób ustalić, kiedy faktycznie realizują się niezrealizowane zyski, i czy w międzyczasie wystąpiły istotne straty, odroczenie, niezależnie od kwestii *step up*, nie jest łagodniejszym, równie odpowiednim środkiem do zapewnienia roszczenia podatkowego państwa pochodzenia. Brakowałoby raczej punktu odniesienia, do jakiej chwili należałoby uwzględnić odroczenie. Natychmiastowy pobór podatku należałoby zatem uznać za proporcjonalny,

73. Transgraniczna egzekucja mogłaby wprawdzie z reguły być związana z większymi trudnościami niż przymusowe ściągnięcie w kraju. Rządy niemiecki, hiszpański i francuski powołują się w tym zakresie na wyrok

48 — Zobacz na przykład czwartą dyrektywę Rady 78/660/EWG z dnia 25 lipca 1978 r., wydaną na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g) traktatu, w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek (Dz.U. L 222, s. 11) oraz siódmą dyrektywę Rady 83/349/EWG z dnia 13 czerwca 1983 r., wydaną na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g) traktatu, w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych (Dz.U. L 193, s. 1), na które to dyrektywy powołał się Trybunał w wyroku z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-101/05 A, Zb.Orz. s. I-11531, pkt 62.

49 — Przywołana w przypisie 46.

50 — Przywołane w przypisie 47.

w sprawie Truck Center [51], w którym Trybunał, m.in. ze względu na możliwość przymusowego ściągnięcia, dopuścił, aby w odniesieniu do podatnika niebędącego rezydentem została zastosowana inna niż do podatników krajowych technika poboru, a mianowicie opodatkowanie u źródła.

74. Tutaj jednak nie chodzi o technikę poboru, lecz o pytanie, czy nie wykracza on ponad to, co jest konieczne, gdy emigrujące spółki tylko z powodu przeniesienia się do innego państwa członkowskiego muszą bezpośrednio i ostatecznie zapłacić podatki od niezrealizowanych wzrostów wartości dających się łatwo oszacować składników majątkowych, podczas gdy spółki pozostające w kraju dopiero znacznie później muszą zapłacić porównywalne podatki lub ewentualnie wcale nie muszą ich płacić. Należy przy tym wziąć pod uwagę, że spółka emigrująca przy zachowaniu statusu pozostaje spółką prawa krajowego, i gdyby spółka taka nie spełniła swoich zobowiązań podatkowych, w grę jak najbardziej mogą wchodzić sankcje rejestrowe. Poza tym w państwie pochodzenia w razie konieczności można ponadto odwołać się do mechanizmów dyrektyw o pomocy w dochodzeniu roszczeń [52].

75. Podnoszone przez rząd włoski osobliwości opodatkowania przedsiębiorstw nie prowadzą do innej oceny. Nawet gdyby tworzenie cichych rezerw należało uważać za wyjątek, przedstawia się to jednak tak, że przedsiębiorstwa, które przenoszą swoją siedzibę w kraju, korzystają z tego wyjątku, podczas gdy emigrujące przedsiębiorstwa są tego pozbawione. Dla pytania, czy to nierówne traktowanie jest proporcjonalne, czy też nie można wziąć pod uwagę odroczenia jako łagodniejszego środka, osobliwości te nie mogą mieć znaczenia. Także podnoszonemu przez rząd fiński argumentowi częstszej zmiany tożsamości przedsiębiorstw nie można przypisać takiej wagi, aby natychmiastowy pobór podatku wydawał się proporcjonalny. Jeśli monitorowanie składników majątkowych samo w sobie jest bezproblemowe, nie może ono być też trudne, gdy następują zdarzenia przytoczone przez rząd fiński.

Uwzględnienie późniejszych strat

76. O ile należy odroczyć podatek, o tyle powstaje dalsze pytanie, jak należy uwzględnić ewentualne straty występujące po

51 — Wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-282/07 Truck Center, Zb.Orz. s. I-10767, pkt 47 i nast.

52 — Przywołanych w przypisie 47.

przeniesieniu. W wyroku w sprawie N [53] Trybunał w odniesieniu do opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych osoby fizycznej w przypadku zmiany miejsca zamieszkania dla celów podatkowych, która to osoba fizyczna posiada znaczny udział w spółce, orzekł, że takie straty należy uwzględnić w całości, o ile nie zostały one już uwzględnione w państwie przyjmującym. W związku z emigracją przedsiębiorstw nasuwa się jednak zróżnicowany sposób traktowania.

77. Jeżeli państwo przyjmujące przewiduje *step up*, tj. umieszcza ono składniki majątkowe według ich wartości rynkowej w bilansie otwarcia, należy wówczas założyć, że zostaną tam uwzględnione przyszłe straty. Państwo pochodzenia mogłoby wówczas pobrać w pełnej wysokości określone przy przeniesieniu kwoty podatku w przypadku wystąpienia zdarzenia realizującego, takiego jak np. zbycie.

78. Jeśli jednak państwo przyjmujące nie uwzględnia późniejszej straty, nie musi to skutkować tym, że państwo pochodzenia ma ją uwzględnić w pełnym zakresie. To, które z dwóch państw ma uwzględnić stratę, jest raczej zasadniczą kwestią wyważonego rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi, do których uregulowania nadal pozostają one właściwe z braku unijnoprawnych przepisów harmonizujących. Przy tym zasada terytorialności zasadniczo przemawia za tym, że do państwa przyjmującego należy uwzględnienie strat powstałych na jego terytorium. Nie da się zatem ogólnie odpowiedzieć na pytanie, czy nieuwzględnienie późniejszych strat przez państwo pochodzenia sprawia, że opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku zmiany siedziby dla celów podatkowych jest nieproporcjonalne.

Zysk kursowy, który nie ujawnia się już w państwie przyjmującym

79. Jeśli chodzi konkretnie o będący obecnie przedmiotem postępowania przed sądem krajowym zysk kursowy, sąd krajowy uważa, że stał się on ostateczny z chwilą przeniesienia siedziby National Grid Indus do Zjednoczonego Królestwa. Ponieważ zyski spółki od tego czasu były obliczane już tylko w funcie szterlingu, nie mogły wystąpić późniejsze straty.

80. Rządy niderlandzki, niemiecki i portugalski są zdania, że dopiero w takim wypadku natychmiastowy pobór podatku jest odpowiednio uzasadniony, podczas gdy zdaniem Komisji niezrealizowane zyski kursowe mogą być opodatkowane dopiero wtedy, gdy wygaśnie wierzytelność z tytułu pożyczki.

81. National Grid Indus uważa natomiast, że niezrealizowany zysk kursowy znikł w chwili przeniesienia siedziby. Chodziło o fikcyjny

53 — Wyżej wymienionym w przypisie 6, pkt 54.

zysk, który nigdy nie istniał gospodarczo, istniał zaś jedynie dla celów podatkowych. Ponieważ podlegający opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie zysk National Grid Indus jest obecnie obliczany już tylko w funcie szterlingu, ten niezrealizowany zysk poprzez przeniesienie nie został zrealizowany, lecz przeciwnie, ostatecznie znikł.

82. Nie mogę dostrzec w prawie Unii punktu oparcia dla tego, że należałoby odmówić państwom członkowskim prawa do opodatkowania zysków kursowych, które powstały w okresie, w jakim przedsiębiorstwo działało na ich terytorium. Ponieważ, jak orzekł Trybunał w wyroku w sprawie Deutsche Shell [54], państwa członkowskie mogą być zobowiązane do uwzględnienia w wymiarze podatkowym strat kursowych, z powodów symetrii podatkowej muszą one mieć także możliwość opodatkowania zysków kursowych, nawet jeśli chodzi tylko o niezrealizowane zyski kursowe. Jak stwierdził rząd niemiecki, już niezrealizowany zysk kursowy stanowi prawdziwą wartość gospodarczą, bowiem podnosi on choćby wypłacalność przedsiębiorstwa. Ponadto bez możliwości opodatkowania niezrealizowanych zysków kursowych istniałoby niebezpieczeństwo, że zyski te w ogóle nie zostałyby opodatkowane, mimo późniejszej faktycznej realizacji, gdyby mianowicie, jak w niniejszym wypadku, pod względem podatkowym w ogóle nie pojawiły się w państwie przyjmującym.

83. Jeżeli jednak przedsiębiorstwo emigruje do innego państwa członkowskiego, w którym zysk kursowy pod względem podatkowym już się nie ujawnia, nie można w tym jeszcze upatrywać realizacji zysku. Dopóki pożyczka nie zostanie spłacona, przedsiębiorstwo, podobnie jak przedsiębiorstwo pozostałe w kraju, nie dysponuje płynnymi środkami z pożyczki w celu pokrycia wierzytelności podatkowej.

84. Jednakże zyski kursowe nie dematerializują się w chwili przeniesienia. Gdyby pożyczka została spłacona po przeniesieniu, emigrujące przedsiębiorstwo dysponowałoby środkami płynnymi w celu pokrycia wierzytelności podatkowej w takim samym stopniu jak przedsiębiorstwo pozostałe w kraju. To, że zyski kursowe pod względem podatkowym nie ujawniają się już w państwie przyjmującym, nie może prowadzić do zaniku roszczenia podatkowego państwa pochodzenia.

85. Sporne jest jednak, czy faktycznie należy uważać, że taki niezrealizowany zysk kursowy stał się ostateczny w chwili przeniesienia, czy też należy nadal uwzględniać rozwój kursu między walutą pożyczki i walutą państwa pochodzenia do czasu faktycznej spłaty

54 — Wyrok z dnia 28 lutego 2008 r. w sprawie C-293/06 Deutsche Shell, Zb.Orz. s. I-1129, pkt 44.

pożyczki, o ile później miałyby pojawić się straty kursowe.

86. W tym względzie należy najpierw stwierdzić, że już z natury rzeczy wynika, iż późniejsze straty kursowe mogą być uwzględnione tylko przez państwo pochodzenia. Mianowicie pod względem podatkowym nie ujawniają się one w ogóle w państwie przyjmującym, tak jak nie ujawniają się tam wcześniejsze zyski kursowe.

87. W wypadku takim jak niniejszy, w którym los wierzytelności z tytułu pożyczki można względnie łatwo monitorować do czasu spłaty lub innego zdarzenia realizującego, państwo pochodzenia, nie uwzględniając późniejszych strat kursowych, a tym samym opodatkowując emigrujące przedsiębiorstwa wyżej niż takie, które pozostają w kraju, wykraczałoby poza to, co jest konieczne do zapewnienia wyważonego rozdziału kompetencji podatkowych. Wprawdzie zgodnie z zasadą terytorialności kompetencja podatkowa dotycząca wierzytelności z tytułu pożyczki, w chwili, w której powstają straty kursowe, znajduje się zasadniczo po stronie państwa przyjmującego. Jednak ponieważ rozwój kursu pod względem podatkowym nie postępuje ani w jedną, ani w drugą stronę, podczas gdy państwo pochodzenia w przypadkach czysto krajowych uwzględnia rozwój kursu do chwili faktycznej realizacji niezrealizowanego zysku kursowego, uwzględnienie takich strat kursowych w ramach podatku, jaki państwo pochodzenia ustaliło od wcześniejszych zysków kursowych z tej samej wierzytelności z tytułu pożyczki, także po przeniesieniu przedsiębiorstwa nadal przypada kompetencji państwa pochodzenia. Ryzyko podwójnego uwzględnienia straty w takim wypadku nie istnieje, w przeciwnym razie w transgranicznym stanie faktycznym straty kursowe pozostałyby raczej nieuwzględnione.

88. Okazuje się więc, że opodatkowanie niezrealizowanych zysków kursowych z wierzytelności w walucie obcej w przypadku zmiany siedziby dla celów podatkowych, które pod względem podatkowym nie ujawniają się już w państwie przyjmującym, może być uważane za proporcjonalne tylko wówczas, gdy wierzytelność podatkowa jest odraczana do czasu, w którym przedsiębiorstwo pozostałe w kraju musiałoby opodatkować takie zyski, a straty kursowe, jakie wystąpiły do tego czasu, zostają uwzględnione.

iii) Wniosek wstępny

89. Podatek rozliczeniowy, taki jak tutaj omawiany, jest uzasadniony wymogiem wyważonego rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi, gdy składniki majątkowe emigrującego przedsiębiorstwa z powodu ich rodzaju lub zakresu nie mogą być monitorowane we właściwy sposób do chwili faktycznej realizacji niezrealizowanych zysków powstałych w kraju. Jeżeli ich monitorowanie jest porównywalnie

łatwo możliwe, pobór podatku rozliczeniowego przed chwilą realizacji niezrealizowanych zysków jest nieproporcjonalny. Na pytanie, czy w takim wypadku należy uwzględnić późniejsze straty, można odpowiedzieć tylko na podstawie danych okoliczności.

90. Jeżeli majątek przedsiębiorstwa zasadniczo składa się z wierzytelności w walucie obcej i powstałe w kraju niezrealizowane zyski kursowe nie pojawiają się już pod względem podatkowym w państwie przyjmującym, to podatek rozliczeniowy powinien być odroczony do chwili, w której przedsiębiorstwo pozostałe w kraju musiałoby opodatkować takie zyski, przy czym należy uwzględnić powstałe do tego czasu straty kursowe.

b) Spójność systemu podatkowego

91. Rządy niemiecki i włoski podnoszą ponadto, że opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku zmiany siedziby dla celów podatkowych jest uzasadnione koniecznością zachowania spójności krajowego systemu podatkowego.

92. Zdaniem rządu niemieckiego istnieje bezpośredni związek między korzystnym czynnikiem, że ciche rezerwy nie zostaną opodatkowane na dzień bilansu rocznego, a czynnikiem niekorzystnym, że zostaną one wykryte i opodatkowane w chwili przeniesienia. Chodzi o dwie strony tego samego medalu. Przepisy niderlandzkie wykazują lustrzaną logikę w rozumieniu wyroku w sprawie Wannsee [55], ponieważ podatek rozliczeniowy stanowi logiczny odpowiednik poprzedniego podatkowego oszczędzenia niezrealizowanych zysków.

93. Rząd włoski dopatruje się natomiast bezpośredniego związku między podatkiem rozliczeniowym a odliczeniami podatkowymi, jakich mogło dokonywać przedsiębiorstwo do czasu przeniesienia, w szczególności w formie odpisów na koszty nabycia składników majątkowych. Poprzez podatek rozliczeniowy zostałyby wyrównane jedynie niższe wpływy podatkowe, które powstały wcześniej po stronie państwa poprzez przyznane w ten sposób korzyści podatkowe. Przeniesienie jest ostatnią możliwą chwilą, by dokonać tego wyrównania.

94. W utrwalonym orzecznictwie Trybunał uznał konieczność zapewnienia spójności krajowego systemu podatkowego

55 — Wyżej wymienionego w przypisie 35, pkt 42.

za nadrzędny wzgląd interesu ogólnego [56], mimo że, o ile można to stwierdzić, dopiero w dwóch sprawach faktycznie go przyjął [57].

95. Według dotychczasowego orzecznictwa, aby argument oparty na takim uzasadnieniu był skuteczny, musi istnieć bezpośredni związek pomiędzy korzyścią podatkową a wyrównaniem tej korzyści przez określone obciążenie podatkowe, przy czym bezpośredni charakter tego związku powinien być oceniany z punktu widzenia celu spornych przepisów [58].

96. W wyroku w sprawie Wannsee [59] Trybunał potwierdził bezpośredni, osobisty i rzeczowy związek między przyznaną najpierw przedsiębiorstwu możliwością odliczenia od podatku strat zakładu zagranicznego a późniejszym doliczeniem tych strat, mianowicie gdy zagraniczny zakład ponownie wypracuje zysk.

97. Wydaje się, że spójność w tym znaczeniu także znajduje się u podstaw badanej tutaj niderlandzkiej regulacji podatkowej. Jak wynika ze wspomnianych w postanowieniu odsyłającym prac przygotowawczych do ustawy, ustawodawca niderlandzki chciał wziąć pod uwagę praktykę kupiecką, zgodnie z którą z uwagi na to, że chodzi o kontynuowaną działalność („going concern"), przy obliczaniu zysku rocznego należy uwzględnić także jej wpływ na kolejne lata. Określone zyski byłyby zatem przenoszone na przyszłość. Pod względem podatkowym zostałoby to zaakceptowane w oczekiwaniu na możliwość ich późniejszego opodatkowania. Takie ciche rezerwy mogą wynikać zarówno z zysków, które nie są wykrywane później – tak że składnik majątkowy jest określany w bilansie podatkowym według wartości księgowej – jak i z tego, że przyznawane są odpisy, które wykraczają poza faktyczną utratę wartości składnika majątkowego. W obu wypadkach istnieje uprawniony interes danego państwa do opodatkowania cichych rezerw w późniejszym czasie.

98. Inaczej niż francuskie opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku zmiany siedziby lub miejsca zamieszkania dla celów podatkowych, którym zajmował się Trybunał w sprawie de Lasteyrie du Saillant [60] i w odniesieniu do którego odrzucił on uzasadnienie ze względów spójności, niderlandzki podatek rozliczeniowy służy więc ogólnie – w wypadku przeniesienia za granicę siedziby przedsiębiorstwa będącego podatnikiem – celowi zapewnienia

56 — Wyrok z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. s. I-7477, pkt 42; ww. w przypisie 10 wyrok w sprawie Papillon, pkt 43; wyrok z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-287/10 Tankreederei I, Zb.Orz. s. I-14233, pkt 23.

57 — Zobacz, po pierwsze, wyroki z dnia 28 stycznia 1992 r.: w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. s. I-249, pkt 35; w sprawie C-300/90 Komisja przeciwko Belgii, Rec. s. I-305, pkt 21, które dotyczą takiego samego uregulowania belgijskiego dotyczącego możliwości odliczenia składek na ubezpieczenie, a po drugie, ww. w przypisie 35 wyrok w sprawie Wannsee, pkt 43.

58 — Zobacz orzecznictwo przytoczone w dwóch poprzednich przypisach.

59 — Wyżej wymienionym w przypisie 35, pkt 55.

60 — Wyżej wymieniony w przypisie 5 wyrok w sprawie de Lasteyrie du Saillant, pkt 65.

opodatkowania zysków, które powstały w czasie, gdy przedsiębiorstwo to było rezydentem w Niderlandach.

99. Gdyby Niderlandy z powodu przeniesienia siedziby nie mogły już opodatkować niezrealizowanych zysków, które powstały podczas posiadania przez National Grid Indus siedziby do celów podatkowych na ich terytorium, nie byłoby już możliwe spójne opodatkowanie. W tym zakresie pokrywają się tutaj wymogi spójności podatkowej i wyważonego rozdziału kompetencji podatkowych [61].

100. Podatek rozliczeniowy jest też zatem odpowiedni do zapewnienia spójności niderlandzkiego prawa podatkowego. Jeśli chodzi o kwestię konieczności, zastosowanie mają także argumenty dotyczące rozdziału kompetencji podatkowych.

c) Zapobieganie unikaniu opodatkowania

101. Różne rządy biorące udział w postępowaniu powołały się na zapobieganie unikaniu opodatkowania jako na kolejny nadrzędny wzgląd interesu ogólnego, który może uzasadnić ograniczenie swobody przedsiębiorczości wynikające z niderlandzkiego podatku rozliczeniowego.

102. Zapobieganie unikaniu opodatkowania wchodzi w grę jako samodzielna podstawa uzasadnienia jednak tylko wtedy, gdy ograniczający przepis ma konkretnie zapobiegać sposobom postępowania, które polegają na tworzeniu czysto sztucznych struktur, pozbawionych wszelkiej realności gospodarczej, których celem jest uniknięcie podatku, jaki normalnie podlega zapłacie od zysków osiągniętych z działalności w kraju [62].

103. W tym zakresie należy wyjaśnić, że przeniesienie za granicę siedziby osoby prawnej jako takie nie może być uważane za ucieczkę od podatku [63], nawet jeśli byłoby ono uzasadnione względami podatkowymi. Okoliczność, że przedsiębiorstwa usiłują korzystać z różnic między krajowymi systemami podatkowymi, stanowi bowiem uzasadnioną formę działalności gospodarczej i jest nieuniknionа na rynku wewnętrznym, na którym nie zostało zharmonizowane opodatkowanie

61 — Zobacz w tym względzie moją opinię z dnia 30 marca 2006 r. do ww. w przypisie 6 wyroku w sprawie N, pkt 106.

62 — Podobnie wyroki: 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 72 i nast.; z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-303/07 Aberdeen Property Fininvest Alpha, Zb.Orz. s. I-5145, pkt 63 i nast.; ww. w przypisie 10 wyrok w sprawie SGI, pkt 65 i nast.

63 — W przedmiocie przeniesienia miejsca zamieszkania osoby fizycznej za granicę zob. ww. w przypisie 5 wyrok w sprawie de Lasteyrie du Saillant, pkt 51; w tym kontekście zob. także wyrok z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. s. I-7995, pkt 36 i nast.

przedsiębiorstw [64]. Odpowiednio zgodnie z utrwalonym orzecznictwem niższe wpływy podatkowe nie stanowią nadrzędnego względu interesu ogólnego [65]. Tak jak utworzenie drugiego oddziału w innym państwie członkowskim, przeniesienie siedziby spółki nie może więc samo z siebie uzasadnić ogólnego domniemania ucieczki od podatku.

104. Z postanowienia odsyłającego nie można wywnioskować, że niderlandzki podatek rozliczeniowy jest skierowany konkretnie przeciwko czysto sztucznym strukturom w wyżej opisanym znaczeniu. Wydaje się raczej, że jest on pobierany we wszystkich wypadkach przeniesienia siedziby za granicę. W odniesieniu do National Grind Indus sąd krajowy wskazuje nawet wyraźnie, że istniały racjonalne podstawy przeniesienia siedziby [66]. Ponadto rząd niderlandzki w uwagach na piśmie wyjaśnia, że nie opiera się na zapobieganiu unikania opodatkowania jako na argumencie uzasadniającym podatek rozliczeniowy.

105. Nie można więc uzasadnić omawianego tutaj uregulowania zapobieganiem unikaniu opodatkowania. Gdyby podatek rozliczeniowy miał jednocześnie służyć zapobieganiu unikania opodatkowania, nie będąc przy tym konkretnie skierowany na czysto sztuczne struktury, aspekt ten został dostatecznie uwzględniony w ramach argumentu uzasadnienia polegającego na wyważonym rozdziale kompetencji podatkowych [67].

d) Kolejne podstawy uzasadnienia

106. Oprócz opisanych już podstaw uzasadnienia rządy biorące udział w postępowaniu podniosły jeszcze kolejne, a mianowicie unikanie podwójnego uwzględnienia strat, skuteczną kontrolę podatkową i skuteczne ściąganie podatków. W świetle powyższych rozważań w przedmiocie zachowania wyrównanego rozdziału kompetencji podatkowych oraz spójności krajowego systemu podatkowego zbyteczne jest dodatkowe badanie tych podstaw uzasadnienia.

64 — Zobacz moją opinię z dnia 12 września 2006 r. do ww. w przypisie 36 wyroku w sprawie Oy AA, pkt 62, oraz opinię rzecznika generalnego Geelhoeda z dnia 29 czerwca 2006 r. do ww. w przypisie 62 wyroku w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 63; zob. także ww. w przypisie 5 wyrok w sprawie de Lasteyrie du Saillant, pkt 60; ww. w przypisie 54 wyrok w sprawie Deutsche Shell, pkt 43.

65 — Wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-324/00 Lankhorst-Hohorst, Rec. s. I-11779, pkt 36; ww. w przypisie 5 wyrok w sprawie de Lasteyrie du Saillant, pkt 51; ww. w przypisie 63 wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 49.

66 — Zobacz w tej kwestii pkt 12 powyżej.

67 — Zobacz w tym względzie ww. w przypisie 10 wyrok w sprawie SGI, pkt 66, w którym obie te podstawy uzasadnienia są jeszcze badane łącznie.

3. Wniosek w przedmiocie drugiego i trzeciego pytania prejudycjalnego

107. Na drugie i trzecie pytanie prejudycjalne proponuję zatem odpowiedzieć, że podatek rozliczeniowy, taki jak będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, jest uzasadniony wymogami wyważonego rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi oraz zachowania spójności krajowego systemu podatkowego, jeżeli składniki majątkowe przedsiębiorstwa, które przeniosło siedzibę za granicę, z racji ich rodzaju lub zakresu nie mogą być monitorowane we właściwy sposób do chwili faktycznej realizacji powstałych w kraju niezrealizowanych zysków. Jeżeli ich monitorowanie jest możliwe w porównywalnie łatwy sposób, to pobór podatku rozliczeniowego przed chwilą realizacji niezrealizowanych zysków jest nieproporcjonalny. Na pytanie, czy w takim wypadku należy uwzględnić późniejsze straty, można odpowiedzieć jedynie na podstawie danych okoliczności. Jeżeli majątek przedsiębiorstwa zasadniczo składa się z wierzytelności w walucie obcej i powstałe w kraju niezrealizowane zyski nie ujawniają się już pod względem podatkowym w państwie przyjmującym, to podatek rozliczeniowy należy odroczyć do chwili, w której przedsiębiorstwo pozostałe w kraju musiałoby opodatkować takie zyski, przy czym należy uwzględnić powstałe do tego czasu straty kursowe.

V — Wnioski

108. Mając na uwadze powyższe, proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytania prejudycjalne przedstawione przez Gerechtshof Amsterdam w następujący sposób:

1. Spółka może się powołać względem państwa członkowskiego, na podstawie którego prawa została utworzona, na swobodę przedsiębiorczości zagwarantowaną

w art. 43 WE (obecnie art. 49 TFUE), gdy to państwo członkowskie nakłada na tę spółkę podatek rozliczeniowy w związku z przeniesieniem jej faktycznej siedziby do innego państwa członkowskiego, w tym rozumieniu, że należy uiścić podatek dochodowy od osób prawnych od powstałego do tamtej pory, ale jeszcze niezrealizowanego wzrostu wartości przeniesionych części składowych majątku, bez odroczenia i bez możliwości uwzględnienia przyszłych strat.

2. Taki podatek rozliczeniowy jest uzasadniony wymogami wyważonego rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi oraz zachowania spójności krajowego systemu podatkowego, jeżeli składniki majątkowe przedsiębiorstwa, które przeniosło siedzibę za granicę, z racji ich rodzaju lub zakresu nie mogą być monitorowane we właściwy sposób do chwili faktycznej realizacji powstałych w kraju niezrealizowanych zysków. Jeżeli ich monitorowanie jest możliwe w porównywalnie łatwy sposób, to pobór podatku rozliczeniowego przed chwilą realizacji niezrealizowanych zysków jest nieproporcjonalny. Na pytanie, czy w takim wypadku należy uwzględnić późniejsze straty, można odpowiedzieć jedynie na podstawie danych okoliczności.

3. Jeżeli majątek przedsiębiorstwa zasadniczo składa się z wierzytelności w walucie obcej i powstałe w kraju niezrealizowane zyski nie ujawniają się już pod względem podatkowym w państwie przyjmującym, to podatek rozliczeniowy należy odroczyć do chwili, w której przedsiębiorstwo pozostałe w kraju musiałoby opodatkować takie zyski, przy czym należy uwzględnić powstałe do tego czasu straty kursowe.