

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 25 lutego 2010 r.*

W sprawie C-337/08

mającej za przedmiot wniosek 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 21 lipca 2008 r., w postępowaniu

X Holding BV

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: J.C. Bonichot (sprawozdawca), prezes czwartej izby, pełniący obowiązki prezesa drugiej izby, C.W.A. Timmermans, K. Schiemann, P. Kūris i L. Bay Larsen, sędziowie,

* Język postępowania: niderlandzki.

rzecznik generalny: J. Kokott,
sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 25 czerwca 2009 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu X Holding BV, przez F.A. Engelena oraz S.C.W. Doumę, belasting-adviseurs,
- w imieniu rządu niderlandzkiego, przez C.M. Wissels, M. Noort oraz D.J.M. de Gravego, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niemieckiego, przez M. Lumme, C. Blaschkego oraz B. Kleina, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu hiszpańskiego, przez M. Muñoz Péreza oraz B. Plaza Cruz, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu francuskiego, przez G. de Bergues'a oraz J.C. Gracię, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu portugalskiego, przez L. Ineza Fernandesą oraz J. Menezes Leitão, działających w charakterze pełnomocników,

- w imieniu rządu szwedzkiego, przez A. Falk, S. Johannesson oraz K. Petkovską, działające w charakterze pełnomocników,

- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa, przez H. Walker, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez M. Graya, barrister,

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

po zapoznaniu się z opinią rzecznik generalnej na posiedzeniu w dniu 19 listopada 2009 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy interpretacji art. 43 WE i 48 WE.

- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy X Holding BV (zwaną dalej: „X Holding”), spółką kapitałową z siedzibą w Niderlandach, a niderlandzkimi organami podatkowymi, w przedmiocie odmowy przyznania tej spółce możliwości utworzenia jednego podmiotu gospodarczego ze spółką zależną niebędącą rezydentem.

Ramy prawne

Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarta pomiędzy Królestwem Belgii i Królestwem Niderlandów

- 3 Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania i zapobieganiu unikaniu opodatkowania w dziedzinie podatków od dochodu i majątku zawarta dnia 5 czerwca 2001 r. pomiędzy Królestwem Belgii i Królestwem Niderlandów (zwana dalej „umową o unikaniu podwójnego opodatkowania”) stanowi w art. 7 ust. 1, w ślad za konwencją modelową Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), co następuje:

„Zyski przedsiębiorstwa umawiającego się państwa podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi w drugim umawiającym się państwie działalność gospodarczą poprzez położony tam zakład. Jeżeli przedsiębiorstwo wykonuje działalność w ten sposób, to jego zyski mogą być opodatkowane w drugim państwie, jednak tylko w takiej mierze, w jakiej można przypisać je temu zakładowi”.

- 4 Jeśli podatnik posiadający siedzibę w Niderlandach osiąga zyski, które zgodnie z art. 7 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania podlegają opodatkowaniu w Belgii, Królestwo Niderlandów stosuje obniżenie wymiaru opodatkowania tych zysków, na podstawie art. 23 ust. 2 tej umowy, zgodnie z niderlandzkimi przepisami w sprawie unikania podwójnego opodatkowania.

Ustawodawstwo niderlandzkie

- 5 Artykuł 15 ustawy z 1969 roku o podatku dochodowym od osób prawnych stanowi:

„1. Jeżeli podatnik (spółka dominująca) jest właścicielem pod względem prawnym i ekonomicznym przynajmniej 95% udziałów we wpłaconym nominalnym kapitale innego podatnika (spółki zależnej), na wniosek złożony przez obydwu podatników zostają oni objęci podatkiem, tak jakby stanowili jeden podmiot, czyli jakby czynności i majątek spółki zależnej stanowiły część czynności i majątku spółki dominującej. Podatek jest nakładany na spółkę dominującą. Podatnicy są zatem traktowani łącznie jako jeden podmiot podatkowy. W skład jednego podmiotu podatkowego może wejść więcej niż jedna spółka zależna.

[...]

3. Ustęp pierwszy znajduje zastosowanie tylko jeżeli:

[...]

- b) w przypadku obu podatników obowiązują te same przepisy dotyczące obliczania zysku;

- c) obaj podatnicy mają siedzibę w Niderlandach, a w przypadku, w którym w stosunku do jednego z podatników zastosowanie ma *Belastingregeling voor het Koninkrijk* (ustawa ustanawiająca system podatkowy Królestwa) lub umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania — podatnik ten jest również uważany za mającego siedzibę w Niderlandach na podstawie tej ustawy lub umowy;

[...]

4. Ogólny akt administracyjny może ustanowić zasady, na jakich podatnicy, do których nie stosują się te same przepisy dotyczące obliczania zysku, mogą jednak tworzyć jeden podmiot podatkowy, tytułem odstępstwa od przepisów ust. 3 lit. b). Ponadto na zasadzie odstępstwa od przepisów ust. 3 lit c) podatnik, który na podstawie swego ustawodawstwa krajowego lub ustawy ustanawiającej system podatkowy Królestwa lub też na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, nie ma siedziby w Niderlandach, lecz prowadzi przedsiębiorstwo za pośrednictwem stałego zakładu w Niderlandach, może na warunkach określonych w ogólnym akcie administracyjnym wchodzić w skład jednego podmiotu podatkowego, o ile kompetencja do opodatkowania dochodów pochodzących z tego przedsiębiorstwa przysługuje Niderlandom na mocy ustawy ustanawiającej system podatkowy Królestwa lub umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz, jeżeli:

- a) siedziba rzeczywistego zarządu tego podatnika znajduje się na Antylach Holenderskich, Arubie, w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w państwie, z którym Niderlandy łączy umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, przewidującą zakaz dyskryminacji stałych zakładów;
- b) podatnikiem, o którym mowa w lit. a) jest spółka akcyjna lub spółka z ograniczoną odpowiedzialnością lub podmiot do nich porównywalny ze względu na swoje cechy i sposób utworzenia, oraz

- c) w przypadku, gdy podatnik, o którym mowa w lit. a) wchodzi w skład podmiotu podatkowego jako spółka dominująca, udział w spółce zależnej, o której mowa w ust. 1 należy do aktywów stałego zakładu tej spółki w Niderlandach.

[...]”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

- 6 X Holding, z siedzibą w Niderlandach, jest jedynym akcjonariuszem spółki F, utworzonej zgodnie z prawem belgijskim i mającej siedzibę w Belgii, która nie jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych w Niderlandach.
- 7 Obie te spółki złożyły wniosek o uznanie ich za jeden podmiot podatkowy w rozumieniu art. 15 ust. 1 niderlandzkiej ustawy z 1969 roku o podatku dochodowym od osób prawnych. Wniosek ten został oddalony przez niderlandzkie organy podatkowe z tego względu, że spółka F nie ma siedziby w Niderlandach, wbrew wymogom art. 15 ust. 3 lit. c) tej ustawy.
- 8 Rechtbank te Arnhem (sąd w Arnhem), który rozpatrywał skargę na decyzję organów podatkowych, utrzymał ją w mocy powołując się między innymi na wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-10837.

- 9 X Holding złożyła kasację do Hoge Raad der Nederlanden (Najwyższego Sądu Niderlandów). Sąd ten postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 43 WE w związku z art. 48 WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on krajowym przepisom państwa członkowskiego [...], na mocy których spółka dominująca i jej spółka zależna mogą wedle własnego wyboru zdecydować, aby należny od nich podatek został nałożony na spółkę dominującą z siedzibą w tym państwie członkowskim, tak jakby były one tylko jednym podatnikiem, przy czym możliwość ta jest zastrzeżona jedynie dla spółek, które w zakresie dotyczącym opodatkowania dochodów podlegają władztwu tego państwa członkowskiego?”.

W przedmiocie wniosku o otwarcie procedury ustnej na nowo

- 10 Pismem złożonym w sekretariacie Trybunału w dniu 2 grudnia 2009 r. X Holding wniosła do Trybunału o zarządzenie otwarcia procedury ustnej na nowo, na podstawie art. 61 regulaminu. Zdaniem tej spółki opinia rzecznik generalnej opiera się na błędnym rozumieniu krajowego i międzynarodowego niderlandzkiego prawa podatkowego.
- 11 Z orzecznictwa wynika, że Trybunał może z urzędu, na wniosek rzecznika generalnego lub na wniosek stron zarządzić otwarcie procedury ustnej na nowo, stosownie do art. 61 regulaminu, jeżeli uzna, że sprawa nie została dostatecznie wyjaśniona lub, że podstawą rozstrzygnięcia będzie argument, który nie był roztrząsany przez strony (zob. m. in. wyrok z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie C-210/06 Cartesio, Zb.Orz. s. I-9641, pkt 46).

- 12 Jednakże niderlandzkie przepisy znajdujące zastosowanie w sprawie przed sądem krajowym zostały przedstawione i omówione w uwagach pisemnych i ustnych stron. W tych okolicznościach Trybunał uznaje, że zna wszystkie elementy niezbędne do udzielenia odpowiedzi na pytania sądu krajowego.
- 13 Ponadto nie podniesiono, że podstawą rozstrzygnięcia niniejszej sprawy jest argument, który nie był roztrząsany przed Trybunałem.
- 14 W konsekwencji, po wysłuchaniu rzecznik generalnej, Trybunał oddała wniosek o otwarcie procedury ustnej na nowo.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 15 Zwracając się z pytaniem prejudycjalnym sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 43 WE i 48 CE stoją na przeszkodzie stosowaniu przepisów państwa członkowskiego, które dają spółce dominującej możliwość utworzenia jednego podmiotu podatkowego ze swą spółką zależną będącą rezydentem, lecz uniemożliwiają utworzenie takiego podmiotu ze spółką zależną niebędącą rezydentem, gdy dochody tej ostatniej nie są przedmiotem opodatkowania w tym państwie członkowskim.
- 16 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, o ile opodatkowanie bezpośrednio należy do kompetencji państw członkowskich, o tyle jednak powinny one

wykonywać te kompetencje z poszanowaniem prawa wspólnotowego (zob. w szczególności wyroki: ww. w sprawie Marks & Spencer, pkt 29; 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 36, a także z dnia 17 września 2009 r. w sprawie C-182/08 Glaxo Wellcome, Zb.Orz. s. I-8591, pkt 34).

- 17 Swoboda działalności gospodarczej, którą art. 43 WE przyznaje obywatelom państw Wspólnoty i która oznacza dla nich dostęp do działalności na własny rachunek oraz możliwość jej wykonywania, jak również prawo zakładania przedsiębiorstw i zarządzania nimi na tych samych warunkach, co określone przez ustawodawstwo państwa członkowskiego położenia przedsiębiorstwa dla jego własnych obywateli, obejmuje, zgodnie z art. 48 WE, przysługujące spółkom, utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Wspólnoty Europejskiej, prawo wykonywania działalności w danych państwach członkowskich za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji (zob. w szczególności wyroki: z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain ZN, Rec. s. I-6161, pkt 35, a także ww. w sprawie Marks & Spencer, pkt 30).
- 18 W tym zakresie przyznana przez prawo niderlandzkie spółkom dominującym będącym rezydentami i ich spółkom zależnym możliwość opodatkowania tak, jakby stanowiły jeden podmiot podatkowy, to znaczy, objęcia systemem zintegrowanego opodatkowania, stanowi korzyść dla zainteresowanych spółek. System ten pozwala między innymi na skonsolidowanie na poziomie spółki dominującej zysków i strat spółek zintegrowanych w ramach jednego podmiotu podatkowego i zachowanie neutralnego podatkowo charakteru transakcji wykonywanych w ramach grupy.
- 19 Odmowa przyznania tej korzyści spółce dominującej posiadającej spółkę zależną z siedzibą w innym państwie członkowskim może sprawić, że wykonywanie przez spółkę dominującą przysługującej jej swobody przedsiębiorczości będzie dla niej mniej atrakcyjne, ponieważ może zniechęcać ją do tworzenia spółek zależnych w innych państwach członkowskich.

- 20 Takie odmienne traktowanie może zostać uznane za zgodne z postanowieniami traktatu WE dotyczącymi swobody przedsiębiorczości jedynie wtedy, gdy dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub gdy jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (zob. podobnie wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Zb.Orz. s. I-11753, pkt 167).
- 21 Rządy niderlandzki, niemiecki i portugalski podnoszą, że te dwie sytuacje nie są obiektywnie porównywalne, ponieważ spółki zależne będące rezydentami i spółki zależne niebędące rezydentami nie znajdują się, z punktu widzenia systemu podatkowego takiego, jak badany w sprawie przed sądem krajowym, w porównywalnych sytuacjach. Rządy te podkreślają, że spółka zależna mająca siedzibę w innym państwie członkowskim nie jest objęta zakresem kompetencji podatkowych państwa siedziby spółki dominującej, a zatem nie może zostać ona zintegrowana w ramach jednego podmiotu podatkowego opodatkowanego w tym ostatnim państwie.
- 22 W tym zakresie z orzecznictwa Trybunału wynika, że porównywalność sytuacji wspólnotowej i sytuacji wewnętrznej należy badać z uwzględnieniem celu realizowanego przez rozpatrywane przepisy krajowe (zob. podobnie wyrok z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-231/05 *Oy AA*, Zb.Orz. s. I-6373, pkt 38).
- 23 Należy w tym miejscu stwierdzić, że o ile w prawie podatkowym siedziba podatników stanowi czynnik mogący uzasadniać przepisy krajowe, z których wynika różnica w traktowaniu podatników będących rezydentami i podatników niebędących rezydentami, to jednak nie jest tak zawsze. Dopuszczenie do tego, by państwo członkowskie położenia przedsiębiorstwa mogło swobodnie stosować zróżnicowane traktowanie z tego tylko względu, że siedziba spółki położona jest w innym państwie członkowskim, uczyniłoby art. 43 WE bezprzedmiotowym (zob. podobnie wyrok z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie 270/83 *Komisja przeciwko Francji*, Rec. s. 273, pkt 18, a także ww. wyrok w sprawie *Marks & Spencer*, pkt 37).

- 24 Sytuacja spółki dominującej będącej rezydentem, która zamierza utworzyć jeden podmiot podatkowy ze spółką zależną będącą rezydentem oraz sytuacja spółki dominującej zamierzającej utworzyć jeden podmiot podatkowy ze spółką zależną niebędącą rezydentem są obiektywnie porównywalne pod względem celów systemu podatkowego, takiego jak badany w sprawie przed sądem krajowym, o ile obie spółki dominujące robią to w celu uzyskania korzyści wynikających z tego systemu, pozwalającego między innymi na skonsolidowanie na poziomie spółki dominującej zysków i strat spółek zintegrowanych w ramach jednego podmiotu podatkowego i zachowanie neutralnego podatkowo charakteru transakcji wykonywanych w ramach grupy.
- 25 Należy zbadać, czy różnica w traktowaniu, taka jak w sprawie przed sądem krajowym, jest uzasadniona nadrzędnymi względami interesu ogólnego.
- 26 Aby różnica taka mogła być uzasadniona, musi być ona odpowiednia do zagwarantowania powoływanego celu i nie może wykraczać poza to, co niezbędne dla jego osiągnięcia (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 maja 1997 r. w sprawie C-250/95 Futura Participations i Singer, Rec. s. I-2471, pkt 26; z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, Rec. s. I-2409, pkt 49, a także ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 35).
- 27 Rządy, które przedstawiły Trybunałowi swe uwagi podkreślają, że różnica w traktowaniu, której dotyczy sprawa przed sądem krajowym, jest uzasadniona między innymi celem w postaci zachowania rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi.
- 28 W tym zakresie należy przypomnieć, że zachowanie rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi może sprawić, że konieczne stanie się zastosowanie do działalności gospodarczej spółek mających siedzibę w jednym z tych

państw wyłącznie jego przepisów podatkowych zarówno w zakresie zysków, jak i strat (zob. wyroki: ww.w sprawie Marks & Spencer, pkt 45, a także z dnia 15 maja 2008 r. w sprawie C-414/06 Lidl Belgium, Zb.Orz. s. I-3601, pkt 31).

- 29 Przyznanie bowiem spółkom prawa wyboru w zakresie uwzględniania ich strat w państwie członkowskim położenia ich zakładu lub w innym państwie członkowskim naruszyłoby w znacznym stopniu wyważony podział władztwa podatkowego między państwami członkowskimi, jako że podstawa opodatkowania zostałaby zwiększona w pierwszym państwie i zmniejszona w drugim o kwotę przeniesionych strat (zob. ww. wyroki: w sprawie Marks & Spencer, pkt 46; w sprawie Oy AA, pkt 55, a także w sprawie Lidl Belgium, pkt 32).
- 30 Tak samo jest w przypadku systemu zintegrowanego opodatkowania, takiego jak będący przedmiotem sprawy przed sądem krajowym.
- 31 Skoro spółka dominująca ma swobodę decyzji co do utworzenia jednego podmiotu podatkowego ze swą spółką zależną, oraz co do jego swobodnego zlikwidowania w kolejnym roku, to możliwość włączenia do tego podmiotu podatkowego spółki zależnej niebędącej rezydentem oznacza pozostawienie jej swobodnego wyboru systemu podatkowego stosowanego do strat tej spółki zależnej oraz miejsca, w którym będą one uwzględniane.
- 32 Skoro skład podmiotu podatkowego może w ten sposób ulegać zmianie, to przyznanie możliwości włączenia do niego spółki zależnej niebędącej rezydentem prowadziłyby do umożliwienia spółce dominującej swobodnego wyboru państwa członkowskiego, w którym odliczałaby straty tej spółki zależnej (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Oy AA, pkt 56; w sprawie Lidl Belgium, pkt 34).

33 System podatkowy, taki jak w sprawie przed sądem krajowym, jest więc uzasadniony koniecznością zachowania rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi.

34 Jako że system ten jest odpowiedni do zagwarantowania realizacji tego celu, pozostaje jeszcze zbadać, czy nie wykracza on poza to, co jest niezbędne w tym zakresie (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 53).

35 X Holding i Komisja Wspólnot Europejskich podnoszą w tym miejscu, że utworzenie jednego podmiotu podatkowego na terytorium kraju oznacza jednakowe traktowanie, pod względem opodatkowania, spółek zależnych będących rezydentami oraz stałych zakładów. Twierdzą one, że w drodze analogii spółki niebędące rezydentami mogą być traktowane w ramach jednego ponadgranicznego podmiotu podatkowego w taki sam sposób, jak zagraniczne stałe zakłady. Ich zdaniem straty zagranicznego stałego zakładu mogą być czasowo odliczane od zysków spółki dominującej w ramach postanowień o czasowym przekazaniu strat powiązanych z systemem odzyskiwania w kolejnych okresach rozliczeniowych. Stosowanie tych postanowień do spółek zależnych niebędących rezydentami może stanowić mniej ograniczający środek realizacji pożądanego celu niż zakazanie spółkom dominującym tworzenia podmiotów podatkowych ze spółkami zależnymi niebędącymi rezydentami.

36 Argumentację tę należy jednak odrzucić.

37 Jak to bowiem podnosi rzecznik generalna w pkt 51 swej opinii, dopuszczenie przez państwo członkowskie czasowego odliczenia strat zagranicznego stałego zakładu w głównej siedzibie przedsiębiorstwa nie oznacza, że możliwość ta musi również przysługiwać spółkom zależnym niebędącym rezydentami, należącym do spółki dominującej będącej rezydentem.

- 38 Stałe zakłady położone w innym państwie członkowskim i spółki zależne niebędące rezydentami nie znajdują się bowiem w porównywalnych sytuacjach z punktu widzenia rozdziału kompetencji podatkowych, jaki wynika z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, a w szczególności z jej art. 7 ust. 1 i art. 23 ust. 2. O ile spółka zależna, będąca samodzielną osobą prawną, podlega w całości opodatkowaniu w państwie, które jest stroną takiej umowy, lub w którym ma swą siedzibę, to nie jest tak samo w przypadku stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim, który co do zasady pozostaje częściowo w zakresie kompetencji podatkowych państwa członkowskiego pochodzenia.
- 39 Rzeczywiście prawdą jest, że w innych przypadkach Trybunał orzekł, iż swoboda, jaką art. 43 akapit pierwszy zdanie drugie WE pozostawia podmiotom gospodarczym, co do wyboru najodpowiedniejszej formy prawnej, w jakiej zamierzają wykonywać działalność w innym państwie członkowskim, nie może być ograniczona poprzez dyskryminacyjne przepisy podatkowe (zob. podobnie ww. wyroki w sprawach: Komisja przeciwko Francji, pkt 22, Oy AA, pkt 40, i wyrok z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-253/03 CLT-UFA, Zb.Orz. s. I-1831, pkt 14).
- 40 Państwo członkowskie pochodzenia ma jednak swobodę w określaniu warunków i poziomu opodatkowania różnych form przedsiębiorstw spółek krajowych działających za granicą, z zastrzeżeniem traktowania ich w sposób niedyskryminacyjny w stosunku do porównywalnych przedsiębiorstw krajowych (wyrok z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawie C-298/05 Columbus Container Services, Zb.Orz. s. I-10451, pkt 51, 53). Skoro stałe zakłady położone w innym państwie członkowskim i spółki zależne niebędące rezydentami nie znajdują się w porównywalnych sytuacjach z punktu widzenia rozdziału kompetencji podatkowych, jak to już zostało stwierdzone w pkt 38 niniejszego wyroku, to państwo członkowskie pochodzenia nie jest zobowiązane do stosowania w stosunku do spółek zależnych niebędących rezydentami tego samego systemu podatkowego, który stosuje do zagranicznych stałych zakładów.
- 41 Zatem w sytuacji, takiej jak w sprawie przed sądem krajowym, gdy dana korzyść podatkowa polega na przyznaniu spółkom dominującym będącym rezydentami i ich spółkom zależnym będących rezydentami możliwości opodatkowania w taki sposób, jakby stanowiły jeden podmiot podatkowy, każde rozszerzenie tej możliwości na przypadki transgraniczne skutkuje — o czym była mowa w pkt 32 niniejszego wyroku —

umożliwieniem spółkom dominującym swobodnego wyboru państwa członkowskiego, w którym odliczą straty spółek zależnych niebędących rezydentami (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie Oy AA, pkt 64).

42 W świetle powyższego system podatkowy, taki jak będący przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, winien być traktowany jako proporcjonalny do celów, którym służy.

43 W konsekwencji na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 43 WE i 48 WE nie stoją na przeszkodzie stosowaniu przepisów państwa członkowskiego, które dają spółce dominującej możliwość utworzenia jednego podmiotu podatkowego ze swą spółką zależną będącą rezydentem, lecz uniemożliwiają utworzenie takiego podmiotu ze spółką zależną niebędącą rezydentem, gdy dochody tej ostatniej nie są przedmiotem opodatkowania w tym państwie członkowskim.

W przedmiocie kosztów

44 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 (druga izba) orzeka, co następuje:

Artykuły 43 WE i 48 WE nie stoją na przeszkodzie stosowaniu przepisów państwa członkowskiego, które dają spółce dominującej możliwość utworzenia jednego

podmiotu podatkowego ze swą spółką zależną będącą rezydentem, lecz uniemożliwiają utworzenie takiego podmiotu ze spółką zależną niebędącą rezydentem, gdy dochody tej ostatniej nie są przedmiotem opodatkowania w tym państwie członkowskim.

Podpisy