



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 23 stycznia 2014 r.*

Podatki — Podatek dochodowy od osób prawnych — Przeniesienie udziałów spółki osobowej na spółkę kapitałową — Wartość księgowa — Wartość szacunkowa — Konwencja o unikaniu podwójnego opodatkowania — Natychmiastowe opodatkowanie cichych rezerw — Odmienne traktowanie — Ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału — Zachowanie podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi — Proporcjonalność

W sprawie C-164/12

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht Hamburg (Niemcy) postanowieniem z dnia 26 stycznia 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 3 kwietnia 2012 r., w postępowaniu:

DMC Beteiligungsgesellschaft mbH

przeciwko

Finanzamt Hamburg-Mitte,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, A. Borg Barthet, E. Levits (sprawozdawca), M. Berger i S. Rodin, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Wahl,

sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 19 września 2013 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu DMC Beteiligungsgesellschaft mbH przez O.F. Grafa Kerssenbrocka oraz H. Bley, Rechtsanwälte,
- w imieniu Finanzamt Hamburg-Mitte przez M. Grote, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego, A. Wiedmann oraz J. Möllera, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Möllsa oraz W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: niemiecki.

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,
wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 49 TFUE.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy DMC Beteiligungsgesellschaft mbH, spółką prawa austriackiego z siedzibą w Wiedniu (Austria) oraz następcą prawnym Schillhuber Beteiligungsgesellschaft mbH (zwanej dalej „S-GmbH”) i Klausnitzer Ges.mbH (zwanej dalej „K-GmbH”), a Finanzamt Hamburg-Mitte (zwanym dalej „Finanzamt”) dotyczącego ustalenia zysku z tytułu zbycia w ramach określenia podatku dochodowego niemieckiej spółki komandytowej w roku podatkowym 2000.

Ramy prawne

Prawo niemieckie

- 3 Paragraf 6 ust. 1 pkt 1 zdanie trzecie Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym) definiuje pojęcie szacunkowej wartości dobra ekonomicznego jako oznaczające kwotę, którą nabywca całego przedsiębiorstwa przeznaczyłby na to dobro ekonomiczne ujęte indywidualnie w ramach całkowitej wartości tegoż przedsiębiorstwa. Wartość szacunkową należy odróżnić od wartości księgowej, która jest wartością składnika aktywów widniejącą w bilansie przedsiębiorstwa, pomniejszoną w szczególności o kwotę amortyzacji. Wartość księgowa nie jest nigdy wyższa od wartości szacunkowej.
- 4 Paragraf 20 Umwandlungssteuergesetz (ustawy w sprawie opodatkowania przekształceń spółek) z dnia 11 października 1995 r. (BGBl. 1995 I, s. 1250), w brzmieniu znajdującym zastosowanie w postępowaniu głównym (zwanej dalej „UmwStG 1995”), miał następujące brzmienie:

„(1) W sytuacji gdy przedsiębiorstwo, część przedsiębiorstwa lub udział wspólnika zostają wniesione jako wkład do spółki kapitałowej objętej w nieograniczonym zakresie podatkiem od osób prawnych [§ 1 ust. 1 pkt 1 Körperschaftsteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych)], a przekazujący przejmuje w zamian nowe udziały w spółce (wkład), wartość przekazanego majątku spółki oraz nowych udziałów jest określona zgodnie z następującymi ustępami [...].

(2) Spółka kapitałowa może przypisać przekazanym jej składnikom majątku ich wartość księgową bądź wyższą [...].

(3) Spółka kapitałowa przypisuje szacunkową wartość przekazanym składnikom majątku, w sytuacji gdy w chwili wniesienia wkładu Republika Federalna Niemiec nie może opodatkować zysku wynikającego ze zbycia udziałów w spółce przekazanych przekazującemu.

(4) Wartość, którą spółka kapitałowa przypisała przekazanym składnikom majątku, uważa się, w odniesieniu do przekazującego, za cenę zbycia i koszt nabycia udziałów spółki.

[...]

(6) W przypadkach, o których mowa w ust. 3, § 21 ust. 2 zdania od trzeciego do szóstego stosuje się na drodze analogii w odniesieniu do odroczenia zapłaty należnego podatku dochodowego lub podatku od osób prawnych”.

- 5 Paragraf 21 ust. 2 zdania od trzeciego do szóstego UmwStG 1995 stanowił:

„W przypadkach, o których mowa w zdaniu pierwszym pkt 1, 2 i 4, podatek dochodowy lub podatek od osób prawnych przypadający na zysk z tytułu zbycia może być uiszczony w rocznych ratach w wysokości minimum piątej części kwoty podatku, pod warunkiem że uiszczenie tych rat jest zagwarantowane. W przypadku odroczenia płatności nie są należne żadne odsetki. Zbycie udziałów w okresie odroczenia powoduje jego bezzwłoczne zakończenie. Zdanie piąte znajduje zastosowanie analogicznie, jeżeli w ramach odroczenia spółka kapitałowa, której udziały zostały nabyte, zostaje rozwiązana i postawiona w stan likwidacji lub jeżeli kapitał tej spółki został obniżony i wypłacony akcjonariuszom, lub w sytuacji gdy spółka ta była przedmiotem przekształcenia w rozumieniu drugiej lub czwartej części ustawy”.

Konwencja o unikaniu podwójnego opodatkowania

- 6 Artykuł 1 ust. 2 i 3 konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w dziedzinie podatku dochodowego i majątkowego oraz podatku od działalności gospodarczej i nieruchomości zawartej pomiędzy Republiką Federalną Niemiec i Republiką Austrii w dniu 4 października 1954 r. (BGBl. 1955 II, s. 750, zwanej dalej „DBA 1954”) miał następujące brzmienie:

„(2) Osoba fizyczna posiada miejsce zamieszkania w rozumieniu niniejszej umowy w umawiającym się państwie, w którym zajmuje lokal mieszkaniowy na warunkach pozwalających przyjąć, iż pozostanie w nim i będzie z niego korzystać. Jeśli nie posiada miejsca zamieszkania w jednym z umawiających się państw, za miejsce zamieszkania przyjmuje się zwykle miejsce zamieszkania.

(3) W przypadku osoby prawnej za miejsce siedziby w rozumieniu niniejszej umowy uznaje się miejsce, w którym prowadzi ona swą działalność. Jeżeli miejsce to nie znajduje się w żadnym z umawiających się państw, za miejsce siedziby uznaje się miejsce, w którym osoba prawna posiada swoją statutową siedzibę”.

- 7 Artykuł 4 DBA 1954 przewidywał:

„(1) Jeżeli osoba posiadająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym z umawiających się państw uzyskuje jako przedsiębiorca lub wspólnik dochody z przedsiębiorstwa handlowego lub przemysłowego, którego działalność rozciąga się na terytorium drugiego państwa, państwo to może opodatkować te dochody wyłącznie w zakresie, w jakim pochodzą z zakładu przedsiębiorstwa znajdującego się na jego terytorium.

(2) W tym celu należy przypisać zakładowi dochody, jakie uzyskałby jako niezależne przedsiębiorstwo w wyniku takiej samej lub podobnej działalności w takich samych lub podobnych warunkach, bez żadnego stosunku zależności wobec przedsiębiorstwa, którego zakład stanowi.

(3) Zakładem w rozumieniu niniejszej konwencji jest każdy stały oddział przedsiębiorstwa handlowego lub przemysłowego wykonujący w całości lub w części działalność tego przedsiębiorstwa.

(4) Ustęp 1 stosuje się do dochodów uzyskanych w wyniku bezpośredniego zarządzania przedsiębiorstwem handlowym lub przemysłowym lub bezpośredniego wykorzystania takiego przedsiębiorstwa, dochodów uzyskanych z jego najmu, udostępnienia lub jakiegokolwiek formy jego użytkowania oraz dochodów ze sprzedaży całego przedsiębiorstwa, udziału w nim, części przedsiębiorstwa lub wykorzystywanego w nim dobra gospodarczego”.

8 Artykuł 7 DBA 1954 stanowił:

„(1) W sytuacji gdy osoba posiadająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym z umawiających się państw uzyskuje dochody ze zbycia istotnego udziału w spółce kapitałowej, której siedziba zarządu znajduje się w drugim z tych państw, to państwo siedziby jest uprawnione do opodatkowania tych dochodów.

(2) Ustępu 1 nie stosuje się, w sytuacji gdy osoba posiadająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym z umawiających się państw posiada zakład w drugim państwie oraz uzyskuje dochód za pośrednictwem tego zakładu. W takim przypadku to drugie państwo jest uprawnione do opodatkowania tych dochodów (art. 4)”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 9 Do dnia 28 sierpnia 2001 r. DMC Design for Media and Communication GmbH & Co. KG (zwana dalej „DMC KG”) była spółką komandytową z siedzibą w Hamburgu (Niemcy). Komandytariuszami tej spółki osobowej były wówczas K-GmbH i S-GmbH, dawniej Hubert Schillhuber (zwany dalej „HS”). Komplementariuszem spółki była DMC Design for Media and Communication GmbH (zwana dalej „DMC GmbH”), spółka prawa niemieckiego. Udziały w tej ostatniej spółce kapitałowej, każdy o wartości 50 000 marek niemieckich (DEM), posiadali do dnia 28 listopada 2000 r. po połowie K-GmbH oraz HS.
- 10 W dniu 28 listopada 2000 r. HS wniósł udziały posiadane w DMC GmbH i DMC KG do S-GmbH.
- 11 Aktem notarialnym z dnia 28 sierpnia 2001 r. kapitał zakładowy DMC GmbH został podwyższony o 100 000 DEM i wynosił 200 000 DEM.
- 12 Podwyższenie to nastąpiło poprzez wkład rzeczowy udziałów, jakie K-GmbH i S-GmbH posiadały w DMC KG. W zamian za wniesienie tych udziałów K-GmbH i S-GmbH uzyskały udziały w kapitale DMC GmbH w charakterze przejmującej spółki. Wartość księgową udziałów każdej z tych przekazujących spółek została określona odpowiednio na 50 000 DEM. Przeniesienie udziałów do DMC GmbH nastąpiło w sposób retroaktywny z dniem 1 stycznia 2001 r., to znaczy w podatkowym terminie 31 grudnia 2000 r.
- 13 Z uwagi na przeniesienie wszystkich udziałów DMC KG do DMC GmbH spółka komandytowa została rozwiązana. Przekazane przez K-GmbH i S-GmbH składniki majątku zostały uwzględnione w bilansie przejścia DMC GmbH w oparciu o ich wartość księgową.
- 14 W toku kontroli podatkowej Finanzamt miał określić podstawę opodatkowania DMC KG w roku podatkowym 2000.
- 15 Stwierdziwszy, że komandytariusze DMC KG, jako wspólnicy podlegający podatkowi dochodowemu, nie posiadają już zakładu na terytorium niemieckim w wyniku rozwiązania DMC KG, Finanzamt uznał, że na mocy art. 7 DBA 1954 Republika Federalna Niemiec nie posiada już prawa opodatkowania zysków, jakie uzyskały K-GmbH i S-GmbH z tytułu zbycia udziałów w DMC GmbH przyznanych w zamian za wniesienie udziałów, jakie spółki te posiadały w DMC KG.
- 16 Na podstawie § 20 ust. 3 UmwStG 1995 Finanzamt wycenił udziały wniesione przez K-GmbH i S-GmbH do DMC GmbH w oparciu o ich szacunkową, a nie księgową wartość, co spowodowało opodatkowanie cichych rezerw związanych z udziałami w DMC KG.

- 17 Wynikający z tego zysk z tytułu zbycia wynosił 194 172,70 DEM w odniesieniu do wkładu K-GmbH oraz 9051,77 DEM w odniesieniu do wkładu S-GmbH. Te zyski z tytułu zbycia zostały opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych za rok 2000.
- 18 Skarżąca w postępowaniu głównym, jako następcą prawną K-GmbH i S-GmbH, wniosła do sądu odsyłającego skargę na skierowaną do niej decyzję podatkową dotyczącą 2000 r., powołując się na niezgodność § 20 ust. 3 UmwStG 1995 z prawem Unii.
- 19 Sąd odsyłający zauważa, że Finanzamt w niniejszym przypadku prawidłowo zastosował prawo krajowe. DMC GmbH była zobowiązana określić wartość majątku wniesionego przez K-GmbH i S-GmbH w oparciu o jego wartość szacunkową. To bowiem Republika Austrii na mocy DBA 1954, jako państwo, w którym znajduje się zakład przekazujących spółek, posiada prawo opodatkowania zysku z tytułu zbycia udziałów przyznanych K-GmbH i S-GmbH w zamian za udziały posiadane w DMC KG.
- 20 Jednakże sąd ten wyraża wątpliwości co do zgodności z prawem Unii mechanizmu przewidzianego w § 20 ust. 3 UmwStG 1995, który to mechanizm prowadzi do bezpośredniego opodatkowania cichych rezerw uzyskanych na terytorium niemieckim, w sytuacji gdy posiadacz aktywów nie podlega już w Niemczech podatkowi od dochodów uzyskanych z tytułu ich późniejszego zbycia. Po pierwsze, takie nierówne traktowanie może zniechęcać spółki z siedzibą w Austrii do obejmowania udziałów w spółkach z siedzibą w Niemczech. Po drugie, takie ograniczenie nie może być uzasadnione celem w postaci wyważonego podziału władztwa podatkowego pomiędzy zainteresowanymi państwami członkowskimi, ponieważ w żadnej chwili Republika Federalna Niemiec nie posiadała kompetencji podatkowych w odniesieniu do udziałów posiadanych przez K-GmbH i S-GmbH w DMC GmbH.
- 21 W tej sytuacji Finanzgericht Hamburg postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:
- „1) Czy jest zgodna z art. 43 WE [obecnie art. 49 TFUE] sytuacja, gdy przepisy krajowe w przypadku wniesienia do spółki kapitałowej udziałów w spółce osobowej przewidują, że wniesiony majątek zakładowy podlega obligatoryjnie oszacowaniu według wartości [szacunkowej] (i w ten sposób poprzez ujawnienie cichych rezerw powstaje dla podmiotu dokonującego wkładu zysk z tytułu zbycia), o ile [...] Republik[a] Federaln[a] Niemiec [...] w chwili dokonania wkładu rzeczowego [nie może opodatkować] zysków z tytułu zbycia nowych udziałów w spółce, przyznanych podmiotowi dokonującemu wniesienia wkładu w zamian za ten wkład?
- 2) Na wypadek gdyby na pytanie pierwsze należało udzielić odpowiedzi przeczącej: czy są zgodne z art. 43 WE [...] przepisy krajowe, w sytuacji gdy podmiotowi dokonującemu wkładu przyznaje się prawo do wystąpienia o bezodsetkowe odroczenie płatności podatku powstałego wskutek ujawnienia cichych rezerw w tym sensie, że podatek przypadający na zysk z tytułu zbycia może być uiszczony w rocznych ratach w wysokości minimum piątej części kwoty podatku przy założeniu, że uiszczenie tych rat jest zagwarantowane?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie dopuszczalności pytań

- 22 Na wstępie Finanzamt w uwagach na piśmie podniósł zarzut niedopuszczalności przedłożonych pytań.
- 23 Podnosi on, że na mocy niemieckiego prawa proceduralnego skarga do sądu odsyłającego jest niedopuszczalna, co oznacza, iż przedłożone pytania mają charakter hipotetyczny.

- 24 W tej kwestii należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecnictwem pytania dotyczące wykładni prawa Unii, z którymi zwrócił się sąd krajowy w ramach stanu prawnego i faktycznego, za którego ustalenie jest on odpowiedzialny, przy czym prawidłowość tych ustaleń nie podlega ocenie przez Trybunał, korzystając z domniemania, iż mają one znaczenie dla sprawy. Odmowa wydania przez Trybunał orzeczenia w trybie prejudycjalnym, o które wnioskował sąd krajowy, jest możliwa tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykładnia prawa Unii, o którą zwrócono się do Trybunału, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem sporu przed sądem krajowym, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje elementami stanu faktycznego albo prawnego, które są konieczne do udzielenia użytecznej odpowiedzi na pytania, które zostały mu przedstawione (wyrok z dnia 8 września 2011 r. w sprawach połączonych od C-78/08 do C-80/08 *Paint Graphos i in.*, Zb.Orz. s. I-7611, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 25 Co się tyczy niniejszego odwołania prejudycjalnego, wbrew temu, co twierdzi Finanzamt, nie wydaje się, aby problem postawiony w postępowaniu głównym miał hipotetyczny charakter z uwagi na podnoszoną niedopuszczalność skargi w postępowaniu głównym. Finanzgericht Hamburg wskazał bowiem w szczególności w postanowieniu odsyłającym, że w przypadku gdyby § 20 ust. 3 i 4 UmwStG 1995 był niezgodny z prawem Unii, rzeczona skarga jest w sposób automatyczny dopuszczalna.
- 26 W związku z powyższym pytania prejudycjalne są dopuszczalne.

W przedmiocie pytania pierwszego

- 27 W pytaniu pierwszym sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom państwa członkowskiego, które nakazują określenie wartości aktywów wniesionych przez spółkę osobową do kapitału zakładowego spółki kapitałowej z siedzibą na terytorium tego państwa członkowskiego w oparciu o ich wartość szacunkową, prowadząc do opodatkowania – przed ich rzeczywistym zrealizowaniem – cichych rezerw związanych z tymi aktywami uzyskanych na tym terytorium, w sytuacji gdy rzeczona państwo nie może wykonywać swej kompetencji podatkowej w odniesieniu do tych rezerw w chwili rzeczywistej ich realizacji.

W przedmiocie swobody będącej przedmiotem postępowania głównego

- 28 Podczas gdy wszystkie inne zainteresowane strony, które przedstawiły uwagi przed Trybunałem, zgadzają się, dzieląc stanowisko sądu odsyłającego, co do tego, że okoliczności faktyczne w postępowaniu głównym są powiązane ze swobodą przedsiębiorczości, Komisja Europejska uważa, że § 20 ust. 3 i 4 UmwStG 1995 dotyczy swobody przepływu kapitału.
- 29 Co się tyczy ustalenia, czy ustawodawstwo krajowe wchodzi w zakres tej lub innej swobody przepływu, należy wziąć pod uwagę – zgodnie z utrwalonym orzecnictwem – przedmiot danego ustawodawstwa (zob. wyroki: z dnia 24 maja 2007 r. w sprawie C-157/05 *Holböck*, Zb.Orz. s. I-4051, pkt 22; z dnia 17 września 2009 r. w sprawie C-182/08 *Glaxo Wellcome*, Zb.Orz. s. I-8591, pkt 36).
- 30 Z orzecznictwa wynika również, że Trybunał bada dany przepis zasadniczo jedynie w świetle jednej z tych dwóch swobód, jeżeli okaże się, że w okolicznościach postępowania głównego jedna z nich jest całkowicie drugorzędna względem drugiej i może być z nią połączona (wyrok z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-452/04 *Fidium Finanz*, Zb.Orz. s. I-9521, pkt 34; ww. wyrok w sprawie *Glaxo Wellcome*, pkt 37).

- 31 Trybunał orzekł w tym względzie, że ustawodawstwo krajowe, które znajduje zastosowanie nie tylko do udziałów pozwalających wywierać niewątpliwy wpływ na decyzje spółki i determinować jej działalność, lecz które stosuje się niezależnie od wielkości udziału, jaki posiada akcjonariusz w spółce, może podlegać zarówno art. 49 TFUE, jak i art. 63 TFUE (wyrok z dnia 11 listopada 2010 r. w sprawie C-543/08 Komisja przeciwko Portugalii, Zb.Orz. s. I-11241, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 32 Jeśli chodzi o cel przepisów UmwStG 1995 będących przedmiotem postępowania głównego, z postanowienia odsyłającego wynika, że dążą one do zachowania fiskalnych interesów Republiki Federalnej Niemiec w przypadku rezerw uzyskanych na terytorium niemieckim, jeżeli międzynarodowy rozdział kompetencji podatkowych może zagrażać tym interesom.
- 33 W szczególności dotyczy to rezerw związanych z aktywami przekazanymi przez inwestorów, którzy nie podlegają już na terytorium niemieckim podatkowi dochodowemu w wyniku przeniesienia tych aktywów ze spółki komandytowej do spółki kapitałowej.
- 34 Wynika stąd w pierwszej kolejności, że stosowanie przepisów będących przedmiotem postępowania głównego do szczególnego przypadku nie jest uzależnione od wysokości udziału inwestora w spółce komandytowej, której udziały są wnoszone do spółki kapitałowej w zamian za jej udziały. Na mocy tych przepisów nie jest wymagane, aby inwestor posiadał udział gwarantujący mu wywieranie niewątpliwego wpływu na decyzje spółki komandytowej czy też na decyzje spółki kapitałowej.
- 35 Ograniczenie stosowania przepisów będących przedmiotem postępowania głównego do przypadków, w których przekazane udziały w spółce komandytowej są w posiadaniu inwestora mającego niewątpliwy wpływ na decyzje tej spółki, byłoby niespójne w świetle celu, jakim jest zachowanie fiskalnych interesów Republiki Federalnej Niemiec.
- 36 W drugiej kolejności należy stwierdzić, że w postępowaniu głównym obowiązek określenia przez spółkę kapitałową wartości udziałów wniesionych w zamian za jej udziały w oparciu o ich szacunkową wartość jest uzasadniony faktem, że przekazujące spółki nie podlegają już opodatkowaniu w nieograniczony sposób na terytorium niemieckim z tytułu uzyskanych tam dochodów, gdyż spółka, której były komandytariuszami, została rozwiązana.
- 37 W rezultacie przepisy będące przedmiotem postępowania głównego oddziałują mniej na proces prowadzenia działalności gospodarczej niż na proces przekazywania aktywów między spółką komandytową a spółką kapitałową.
- 38 Z ogółu powyższych uwag wynika, że przepisy będące przedmiotem postępowania głównego powinny być badane wyłącznie w świetle swobodnego przepływu kapitału, przewidzianego w art. 63 TFUE.

W przedmiocie istnienia ograniczenia swobodnego przepływu kapitału

- 39 Zgodnie z przepisami będącymi przedmiotem postępowania głównego, w sytuacji gdy z uwagi na fakt zamiany udziałów w spółce komandytowej posiadanych przez spółkę niemającą siedziby do celów podatkowych w Niemczech na udziały spółki kapitałowej z siedzibą w Niemczech ciche rezerwy związane z tymi udziałami, uzyskane na terytorium tego państwa członkowskiego, nie mogą zostać już opodatkowane w tym państwie, rzeczony rezerwy powinny być ujawnione, a kwota należnego podatku od dochodów w przypadku zbycia udziałów, które były przedmiotem transakcji wymiany, jest ustalona przy wniesieniu udziałów spółki komandytowej oraz pobrana na zasadach przewidzianych w § 20 ust. 6 i § 21 ust. 2 zdania od trzeciego do szóstego UmwStG 1995. Jednakże jeśli przekazująca spółka podlega nadal opodatkowaniu na terytorium niemieckim, określenie kwoty podatku od cichych rezerw związanych z aktywami spółki komandytowej, które znajdują się w przyznanym udziałach, a także odprowadzenie tego podatku będzie miało miejsce w chwili rzeczywistej realizacji tych rezerw, czyli zasadniczo w chwili zbycia danych udziałów.

- 40 Okoliczność, że ciche rezerwy są związane z udziałami posiadanymi przez inwestora, który nie podlega już opodatkowaniu na terytorium niemieckim w odniesieniu do dochodów, które przynoszą mu te aktywa, pociąga za sobą niekorzystne dla niego skutki w zakresie płynności finansowej w stosunku do inwestorów, którzy podlegają nadal opodatkowaniu na tym terytorium, w zakresie, w jakim zamiana udziałów w spółce komandytowej na udziały w spółce kapitałowej powoduje w pierwszej kolejności natychmiastowe opodatkowanie rezerw związanych z danymi udziałami, podczas gdy w drugim przypadku takie rezerwy są opodatkowane wyłącznie w chwili ich rzeczywistej realizacji. Taka różnica traktowania, jeśli chodzi o opodatkowanie rezerw, może zniechęcać inwestorów, którzy nie mają siedziby do celów podatkowych w Niemczech, do inwestowania kapitału w spółkę komandytową prawa niemieckiego w zakresie, w jakim zamiana udziałów w tej spółce na udziały w spółce kapitałowej pociąga za sobą wyżej wspomniane niekorzystne skutki podatkowe (zob. podobnie wyrok z dnia 29 listopada 2011 r. w sprawie C-371/10 National Grid Indus, Zb.Orz. s. I-12273, pkt 37).
- 41 W rezultacie przepisy będące przedmiotem postępowania głównego mogą zniechęcać rzeczonych inwestorów do posiadania udziałów w spółce komandytowej prawa niemieckiego, ponieważ inwestorzy ci w przypadku późniejszej zamiany ich udziałów na udziały w spółce kapitałowej powinni natychmiast uiścić podatek dochodowy w odniesieniu do cichych rezerw uzyskanych na terytorium niemieckim, w sytuacji gdy inwestorzy ci, z uwagi na zamianę ich udziałów, nie podlegają już takiemu podatkowi w przeszłości na wskazanym terytorium.
- 42 Stwierzonego w ten sposób odmiennego traktowania nie można tłumaczyć różnicą w obiektywnej sytuacji, wbrew temu, co twierdzą Finanzamt i rząd niemiecki. W świetle przepisów państwa członkowskiego dotyczących opodatkowania rezerw uzyskanych na jego terytorium sytuacja inwestora, który zbywa swe udziały w spółce komandytowej mającej siedzibę na tym terytorium w zamian za udziały w spółce kapitałowej również mającej siedzibę na wskazanym terytorium i który wobec tego nie podlega już opodatkowaniu w odniesieniu do zysków, jakie może osiągnąć w wyniku sprzedaży tych udziałów, jest bowiem podobna do sytuacji inwestora dokonującego takiej samej transakcji, lecz który nadal podlega podatkowi od dochodów uzyskanych przez niego, w odniesieniu do opodatkowania rezerw związanych z udziałami w spółce komandytowej i wypracowanych na terytorium tego państwa członkowskiego przed zamianą tych udziałów (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie National Grid Indus, pkt 38).
- 43 Wynika stąd, że odmienne traktowanie, któremu podlegają w ramach przepisów będących przedmiotem postępowania głównego inwestorzy posiadający udziały w spółce komandytowej zamienione na udziały w spółce kapitałowej, którzy z tego względu nie podlegają już w Niemczech podatkowi od dochodów uzyskanych w tym państwie członkowskim w stosunku do inwestorów, którzy w takich samych okolicznościach podlegają nadal takiemu podatkowi, stanowi zasadniczo ograniczenie zakazane na mocy przepisów traktatu FUE dotyczących swobody przepływu kapitału.

W przedmiocie uzasadnienia ograniczenia swobodnego przepływu kapitału

- 44 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że ograniczenie swobody przepływu kapitału może być dopuszczalne jedynie wtedy, gdy jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (wyroki: z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-10837, pkt 35; z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. s. I-7995, pkt 47; 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 64; a także z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-303/07 Aberdeen Property Fininvest Alpha, Zb.Orz. s. I-5145, pkt 57).
- 45 Zdaniem sądu odsyłającego przepisy będące przedmiotem postępowania głównego mają zapewnić wyważony podział władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi, zgodnie z zasadą terytorialności. Republika Federalna Niemiec wykonuje zatem swoje uprawnienie w zakresie

opodatkowania rezerw wypracowanych na swoim terytorium, które z uwagi na zamianę aktywów związanych z nimi w połączeniu z konwencją o unikaniu podwójnego opodatkowania nie będą mogły być opodatkowane przez to państwo członkowskie w chwili ich rzeczywistej realizacji.

- 46 W tym względzie należy przypomnieć, że po pierwsze, zachowanie podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi jest uzasadnionym celem uznawanym przez Trybunał (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 45; wyroki: z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-470/04 N, Zb.Orz. s. I-7409, pkt 42; z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-231/05 Oy AA, Zb.Orz. s. I-6373, pkt 51; a także z dnia 15 maja 2008 r. w sprawie C-414/06 Lidl Belgium, Zb.Orz. s. I-3601, pkt 31).
- 47 Po drugie, z utrwalonego orzecznictwa wynika, że w braku przepisów ujednocwiających lub harmonizujących na szczeblu Unii Europejskiej państwa członkowskie zachowują uprawnienia do określania, w drodze umów lub w sposób jednostronny, kryteriów podziału przysługujących im uprawnień podatkowych, w szczególności w celu unikania podwójnego opodatkowania (wyrok z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-540/07 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-10983, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo; ww. wyrok w sprawie National Grid Indus, pkt 45).
- 48 W tym kontekście zamiana udziałów w spółce komandytowej na udziały w spółce kapitałowej nie może oznaczać, że państwo członkowskie, w którym znajduje się siedziba tych spółek, powinno zrezygnować z prawa opodatkowania rezerw uzyskanych na jego terytorium i objętych kompetencją podatkową tego państwa przed rzeczoną zamianą z uwagi na fakt, że rezerwy te nie zostały rzeczywiście zrealizowane.
- 49 Trybunał orzekł zatem w ramach przeniesienia siedziby faktycznego zarządu spółki z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego, że pierwsze państwo członkowskie zgodnie z zasadą terytorialności podatkowej powiązanej z czynnikiem czasowym, to jest rezydencją podatkową podatnika na terytorium kraju w okresie, w którym pojawiły się ciche rezerwy, jest uprawnione do opodatkowania rzeczonych rezerw w chwili emigracji tego podatnika (zob. ww. wyrok w sprawie N, pkt 46). Środek taki służy bowiem zapobieganiu sytuacjom, które mogłyby zagrażać prawu wykonywania przez państwo członkowskie pochodzenia przysługującej mu kompetencji podatkowej w związku z działalnością prowadzoną na jego terytorium, a zatem może być uzasadniony względami związanymi z zachowaniem podziału władztwa podatkowego między państwami członkowskimi (zob. ww. wyroki: w sprawie Marks & Spencer, pkt 46; w sprawie Oy AA, pkt 54; wyrok z dnia 21 stycznia 2010 r. w sprawie C-311/08 SGI, Zb.Orz. s. I-487, pkt 60; ww. wyrok w sprawie National Grid Indus, pkt 46).
- 50 Z postanowienia odsyłającego wynika, że K-GmbH i S-GmbH nie posiadają już, w wyniku wniesienia wszystkich udziałów posiadanych w DMC KG do DMC GmbH, stałego zakładu na terytorium niemieckim w rozumieniu art. 4 ust. 3 i art. 7 ust. 2 DBA 1954. W sytuacji gdy na mocy art. 7 ust. 1 DBA 1954 K-GmbH i S-GmbH nie podlegały już w Niemczech podatkowi od dochodu, jaki uzyskają z przyszłego zbycia udziałów w kapitale DMC GmbH przyznanych w zamian za ich wkład, wniesione udziały zostały wycenione, zgodnie z § 20 ust. 3 i 4 UmwStG 1995, w oparciu o ich szacunkową wartość, a związane z tym rezerwy zostały objęte podatkiem. W celu zachowania kompetencji podatkowej Republiki Federalnej Niemiec w odniesieniu do dochodów wypracowanych na terytorium tego państwa członkowskiego przepisy będące przedmiotem postępowania głównego nakazują ujawnienie cichych rezerw związanych z udziałami w spółce komandytowej, jeżeli udziały te zostały zamienione na udziały w spółce kapitałowej.
- 51 W tym kontekście w pierwszej kolejności okoliczność, że przepisy będące przedmiotem postępowania głównego powodują opodatkowanie niezrealizowanych rezerw, nie może sama w sobie podważać zgodności z prawem celu w postaci zachowania podziału władztwa podatkowego między danymi państwami członkowskimi.

- 52 Po pierwsze, jak orzekł bowiem Trybunał, państwo członkowskie jest uprawnione do opodatkowania wartości gospodarczej wypracowanej w związku z cichymi rezerwami na jego terytorium, nawet jeśli dane rezerwy nie zostały jeszcze rzeczywiście zrealizowane (ww. wyrok w sprawie National Grid Indus, pkt 49).
- 53 Po drugie, skoro państwa członkowskie są uprawnione do opodatkowania rezerw wypracowanych, gdy dane aktywa znajdowały się na ich terytorium, mogą przewidzieć w odniesieniu do tego opodatkowania inne powodujące powstanie obowiązku podatkowego zdarzenie niż rzeczywista realizacja tych rezerw w celu zagwarantowania opodatkowania tych aktywów (zob. podobnie wyrok z dnia 18 lipca 2013 r. w sprawie C-261/11 Komisja przeciwko Danii, pkt 37).
- 54 W drugiej kolejności z punktu widzenia zachowania podziału władztwa podatkowego między państwami członkowskimi nie jest rozstrzygające, że rezerwy opodatkowane na mocy § 20 ust. 3 i 4 UmwStG 1995 są związane, w wyniku zmiany odnośnych udziałów, z różnego rodzaju aktywami, to jest przede wszystkim z udziałem w spółce komandytowej, a następnie z udziałem w spółce kapitałowej. Rezerwy związane z udziałami w spółce komandytowej znajdują się bowiem koniecznie w udziałach spółki kapitałowej przyznanych w zamian za wkład obejmujący te pierwsze udziały.
- 55 W rezultacie sama okoliczność, że zamiana udziałów w spółce komandytowej na udziały w spółce kapitałowej prowadzi do wyłączenia dochodu spod kompetencji podatkowej państwa członkowskiego, na terytorium którego wskazany dochód został osiągnięty, wystarcza do uzasadnienia przepisu takiego jak ten będący przedmiotem postępowania głównego, w zakresie, w jakim przewiduje on określenie kwoty podatku od tego dochodu w chwili wskazanej zamiany.
- 56 Jednakże cel w postaci zachowania podziału władztwa podatkowego między państwami członkowskimi może uzasadniać przepisy takie jak te będące przedmiotem postępowania głównego wyłącznie w zakresie, w jakim w szczególności państwo członkowskie, na terytorium którego dochody zostały osiągnięte, rzeczywiście nie może wykonywać kompetencji podatkowej w odniesieniu do rzeczonych dochodów.
- 57 Tymczasem w niniejszym przypadku z okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym nie wynika w niewątpliwy sposób, że Republika Federalna Niemiec traci rzeczywiście wszelkie prawo nałożenia podatków w odniesieniu do cichych rezerw związanych z udziałami w spółce osobowej, w sytuacji gdy udziały te zostały zamienione na udziały w spółce kapitałowej. Nie wydaje się bowiem wykluczone, że rzeczone ciche rezerwy związane z udziałami wniesionymi do majątku spółki kapitałowej mogą być uwzględnione przy określaniu podatku dochodowego od osób prawnych, który jest należny w Niemczech od przejmującej spółki kapitałowej, w niniejszym przypadku DMC GmbH, co powinien ustalić sąd krajowy.
- 58 W świetle powyższych okoliczności na pierwsze pytanie należy odpowiedzieć, że art. 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż cel w postaci zachowania podziału władztwa podatkowego między państwami członkowskimi może uzasadniać przepisy państwa członkowskiego, które nakazują określenie wartości aktywów spółki komandytowej wniesionych do kapitału spółki kapitałowej z siedzibą na terytorium tego państwa członkowskiego w oparciu o ich wartość szacunkową, prowadząc do opodatkowania przed ich rzeczywistym zrealizowaniem cichych rezerw związanych z tymi aktywami uzyskanych na tym terytorium, w sytuacji gdy rzeczone państwo członkowskie rzeczywiście nie może wykonywać swej kompetencji podatkowej w odniesieniu do tych cichych rezerw w chwili rzeczywistej ich realizacji, co powinien ustalić sąd krajowy.

W przedmiocie pytania drugiego

- 59 W pytaniu drugim sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy przepisy będące przedmiotem postępowania głównego oraz ograniczenie, które z nich wynika, nie wykraczają poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celu w postaci zachowania podziału władztwa podatkowego między państwami członkowskimi w świetle w szczególności zasad pobierania podatku dochodowego, przewidzianych w § 20 ust. 6 i § 21 ust. 2 zdania od trzeciego do szóstego UmwStG 1995.
- 60 Na wstępie należy przypomnieć, że jest proporcjonalne – w odniesieniu do państwa członkowskiego w celu zachowania jego kompetencji podatkowej – ustalenie podatku należnego z tytułu cichych rezerw uzyskanych na jego terytorium, w chwili gdy uprawnienie w zakresie opodatkowania względem danego inwestora przestaje istnieć, w niniejszym przypadku w chwili gdy rzeczony inwestor dokonuje zamiany udziałów, jakie posiada w spółce komandytowej, na udziały w spółce kapitałowej (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie National Grid Indus, pkt 52).
- 61 Jeśli chodzi o pobór podatku z tytułu cichych rezerw, Trybunał orzekł, że należy zostawić podatnikowi wybór między natychmiastową zapłatą kwoty podatku z tytułu cichych rezerw związanych z aktywami, które posiada, a odroczoną zapłatą kwoty rzeczonoego podatku, stosownie do okoliczności, wraz z odsetkami zgodnie z obowiązującymi przepisami krajowymi (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie National Grid Indus, pkt 73; wyrok z dnia 6 września 2012 r. w sprawie C-38/10 Komisja przeciwko Portugalii, pkt 31, 32).
- 62 W tym kontekście w świetle faktu, że ryzyko niepobrania podatku wzrasta wraz z upływem czasu, rozłożenie zapłaty należnego podatku przed rzeczywistą realizacją cichych rezerw na pięć rocznych rat stanowi odpowiedni i proporcjonalny środek służący realizacji celu w postaci zachowania podziału władztwa podatkowego między państwami członkowskimi.
- 63 W niniejszym przypadku § 20 ust. 6 w związku z § 21 ust. 2 zdania od trzeciego do szóstego UmwStG 1995 umożliwiają podatnikowi rozłożenie na pięć rocznych rat, bez konieczności uiszczenia odsetek, zapłaty podatku należnego z tytułu zysku ze zbycia udziałów, które podatnik ten posiada.
- 64 Pozostawiając podatnikowi wybór między natychmiastowym poborem a rozłożeniem na pięć rocznych rat, przepisy będące przedmiotem postępowania głównego nie wykraczają poza to, co konieczne do realizacji celu w postaci zachowania podziału władztwa podatkowego między państwami członkowskimi.
- 65 Jeśli chodzi wreszcie o obowiązek ustanowienia gwarancji bankowych, Trybunał orzekł, że państwo członkowskie może uwzględnić ryzyko niepobrania podatku w ramach przepisów krajowych tego państwa członkowskiego znajdujących zastosowanie do odroczonej zapłaty długów podatkowych (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie National Grid Indus, pkt 74).
- 66 Jednakże takie gwarancje mają same w sobie skutek ograniczający, jako że pozbawiają podatnika możliwości korzystania z majątku objętego zabezpieczeniem (wyrok z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, Rec. s. I-2409, pkt 47; ww. wyrok w sprawie N, pkt 36).
- 67 W rezultacie taki wymóg nie może co do zasady zostać ustanowiony bez dokonania uprzedniej oceny ryzyka niepobrania podatku.
- 68 W postępowaniu głównym należy dokonać oceny tego ryzyka, w szczególności w świetle, po pierwsze, faktu, że ciche rezerwy, będące przedmiotem spornego opodatkowania, są związane wyłącznie z określoną formą aktywów, to jest z udziałami posiadanymi jedynie przez dwie spółki, mające siedzibę w Austrii, a po drugie, faktu, że są to udziały w spółce kapitałowej, której siedziba znajduje się na terytorium niemieckim.

69 W rezultacie na drugie pytanie należy odpowiedzieć w ten sposób, że przepisy państwa członkowskiego przewidujące natychmiastowe opodatkowanie cichych rezerw uzyskanych na jego terytorium nie wykraczają poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celu w postaci zachowania podziału władztwa podatkowego między państwami członkowskimi, o ile, w sytuacji gdy podatnik wybierze odroczenie zapłaty, obowiązek ustanowienia gwarancji bankowej został nałożony w zależności od rzeczywistego ryzyka niepobrania podatku.

W przedmiocie kosztów

70 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Artykuł 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że cel w postaci zachowania podziału władztwa podatkowego między państwami członkowskimi może uzasadniać przepisy państwa członkowskiego, które nakazują określenie wartości aktywów spółki komandytowej wniesionych do kapitału spółki kapitałowej z siedzibą na terytorium tego państwa członkowskiego w oparciu o ich wartość szacunkową, prowadząc do opodatkowania przed ich rzeczywistym zrealizowaniem cichych rezerw związanych z tymi aktywami uzyskanych na tym terytorium, w sytuacji gdy rzeczony państwo członkowskie rzeczywiście nie może wykonywać swej kompetencji podatkowej w odniesieniu do tych cichych rezerw w chwili rzeczywistej ich realizacji, co powinien ustalić sąd krajowy.**
- 2) **Przepisy państwa członkowskiego przewidujące natychmiastowe opodatkowanie cichych rezerw uzyskanych na jego terytorium nie wykraczają poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celu w postaci zachowania podziału władztwa podatkowego między państwami członkowskimi, o ile, w sytuacji gdy podatnik wybierze odroczenie zapłaty, obowiązek ustanowienia gwarancji bankowej jest nałożony w zależności od rzeczywistego ryzyka niepobrania podatku.**

Podpisy