Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 13 lipca 2017 r.[1]

Sprawa C-292/16

A Oy
Uczestnik:
Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Helsingin hallinto-oikeus (sąd administracyjny w Helsinkach, Finlandia)]

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Przepisy podatkowe – Opodatkowanie przedsiębiorstw – Dyrektywa w sprawie łączenia spółek (dyrektywa 90/434/EWG) – Wniesienie stałego zakładu zagranicznego spółki krajowej do spółki zagranicznej – Natychmiastowe opodatkowanie w wypadku transgranicznej operacji w przeciwieństwie do braku opodatkowania w wypadku operacji wewnątrzkrajowej – Badanie prawa wtórnego na podstawie swobód podstawowych – Porównywalność do wypadku opodatkowania w związku z przeniesieniem rezydencji podatkowej za granicę – Proporcjonalność natychmiastowego opodatkowania w wypadku zmniejszenia obciążenia podatkowego

I. Wprowadzenie

1. Trybunał zajmuje się w niniejszej sprawie transpozycją dyrektywy Rady 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich (zwanej dalej „dyrektywą w sprawie łączenia spółek”)[2] w Finlandii. Sprawa dotyczy szczególnej sytuacji, w której spółka krajowa wnosi zagraniczny zakład do spółki zagranicznej i nie otrzymuje w zamian od tej spółki pieniędzy, lecz udziały w spółce. Taki aport podlega w Finlandii natychmiastowemu opodatkowaniu – inaczej niż ma to miejsce w wypadku aportu krajowego zakładu do krajowego przedsiębiorstwa. Zalicza się jednakże fikcyjny podatek zagraniczny z państwa, w którym znajduje się zakład. Obecnie należy wyjaśnić, czy jest to zgodne ze swobodą przedsiębiorczości.

2. Dyrektywa w sprawie łączenia spółek dopuszcza w art. 10 ust. 2 opodatkowanie, ponieważ poprzez transgraniczny aport zakład zagraniczny przestaje być dostępny do opodatkowania. Zakład nie należy już do spółki z siedzibą w kraju i znajduje się na obcym terytorium. W istocie rzeczy chodzi o pewnego rodzaju opodatkowanie w związku z przeniesieniem rezydencji podatkowej za granicę, które jest w międzyczasie z punktu widzenia prawa Unii zasadniczo wskazane[3]. *Natychmiastowe*

1 Język oryginału: niemiecki.

2 Dz.U. 1990, L 225, s. 1.

3 Zgodnie z art. 5 dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.U. 2016, L 193, s. 1), który to przepis jednak nie znajduje jeszcze zastosowania w niniejszej sprawie. Artykuł 5 dyrektywy 2016/1164 stanowi: „Podatnik podlega podatkowi w kwocie równej wartości rynkowej przenoszonych aktywów (w chwili ich przeniesienia), pomniejszonej o wartość do celów podatkowych, w każdej z następujących sytuacji: […] c) podatnik przenosi swoją rezydencję podatkową do innego państwa członkowskiego […]”.

opodatkowanie w sytuacji przeniesienia rezydencji podatkowej za granicę jest generalnie nieproporcjonalne. Zagadnienie, które powinno zostać obecnie rozstrzygnięte, dotyczy tego, czy zaliczenie fikcyjnego podatku zagranicznego zgodnie z dyrektywą zmienia cokolwiek w tej kwestii i czy w związku z tym dopuszczalne jest natychmiastowe opodatkowanie.

3. W związku z powyższym zadaniem Trybunału jest dalsze rozwinięcie jego orzecznictwa dotyczącego ograniczania swobód podstawowych przez państwa członkowskie z uwagi na utratę kompetencji podatkowej.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

4. Ramy prawa Unii dla tej sprawy wyznacza, obok art. 43 w związku z art. 48 traktatu WE (obecnie art. 49 w związku z art. 54 TFUE), dyrektywa w sprawie łączenia spółek.

5. Właściwy w niniejszej sprawie art. 10 dyrektywy w sprawie łączenia spółek, zawarty w tytule IV, zatytułowanym „Szczególny przypadek przekazania stałego zakładu", stanowi, co następuje:

„1. W przypadku gdy aktywa przekazane w ramach łączenia, podziału lub przekazania aktywów obejmują stały zakład spółki przekazującej, który znajduje się w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie spółki przekazującej, to ostatnie państwo zrzeka się wszelkich praw do opodatkowania tego stałego zakładu. Jednakże państwo spółki przekazującej może ponownie doliczyć do zysków tej spółki podlegających opodatkowaniu takie straty stałego zakładu, które w tym państwie mogły być odpisane od zysków podlegających opodatkowaniu i nie zostały odzyskane. Państwo, w którym znajduje się stały zakład, oraz państwo spółki przejmującej stosują przepisy niniejszej dyrektywy do takiego przekazania, jakby to pierwsze państwo było państwem spółki przekazującej.

2. Na zasadzie odstępstwa od ust. 1, w przypadku gdy państwo członkowskie spółki przekazującej stosuje system opodatkowania zysków osiągniętych przez spółkę na całym świecie, państwo to ma prawo do opodatkowania wszelkich zysków lub zysków kapitałowych stałego zakładu, wynikających z łączenia, podziału lub przekazania aktywów, pod warunkiem że państwo przyznaje zwolnienie w odniesieniu do tego podatku, który, z zastrzeżeniem przepisów niniejszej dyrektywy, byłby naliczony od tych zysków lub zysków kapitałowych w państwie członkowskim, w którym znajduje się stały zakład, w ten sam sposób i w takiej samej wysokości, w jakiej zostałoby to dokonane, gdyby ten podatek rzeczywiście był naliczony i zapłacony".

B. Prawo fińskie

6. Zgodnie z informacjami sądu odsyłającego transpozycja dyrektywy w sprawie łączenia spółek została dokonana w Finlandii poprzez ustawę Laki elinkeinotulon verottamisesta (ustawę o opodatkowaniu dochodów z działalności gospodarczej, zwaną dalej „ustawą 1733/1995").

7. Zgodnie z § 52d ust. 2 ustawy 1733/1995 dla celów opodatkowania spółki przekazującej za podlegającą opodatkowaniu cenę zbycia przekazanych aktywów uważa się ich podatkową wartość rezydualną, pod warunkiem że przekazanie dokonane jest według wartości księgowej netto.

8. Zgodnie z § 52d ust. 3 ustawy 1733/1995 dla celów opodatkowania spółki przejmującej koszty uzyskania przychodów możliwe do rozpoznania w związku z nabyciem przekazanych aktywów ustala się w wysokości odpowiadającej kwocie, jaka na gruncie ust. 2 została ustalona jako cena zbycia podlegająca opodatkowaniu po stronie spółki przekazującej. W efekcie następuje zatem neutralne pod względem podatkowym wniesienie przenoszonych aktywów.

9. Jeżeli wnoszone aktywa i pasywa zakładu znajdującego się w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej zostaną przyporządkowane spółce krajowej, do opodatkowanych dochodów w Finlandii w roku podatkowym, w którym dokonuje się łączenia, podziału lub wniesienia przedsiębiorstwa, zalicza się zgodnie z § 52e ust. 3 ustawy 1733/1995 wartość godziwą przenoszonych aktywów, którą należy przyjąć, oraz rezerwy i kapitały zapasowe potrącone uprzednio w ramach opodatkowania. W konsekwencji – jak się wydaje – następuje opodatkowanie cichych rezerw zakładu. Od podatku należnego w Finlandii od powyższych dochodów odlicza się podatek, który w wypadku braku przepisów zawartych w dyrektywie w sprawie łączenia spółek byłby należny w państwie położenia zakładu.

10. Zgodnie z uzasadnieniem uregulowania zwartego w § 52e ust. 3 ustawy 1733/1995 przepis ten reguluje stany faktyczne, w których aktywa zakładu znajdującego się w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej przyporządkowane do fińskiej spółki są przenoszone na zagraniczną spółkę. Gdyby znajdujące się za granicą składniki majątkowe były przekazywane do majątku spółki zagranicznej, Finlandia traciłaby w stosunku do nich kompetencje podatkowe. Odliczenie podatku z państwa położenia zakładu jest zaliczeniem, które występuje też w niektórych umowach o unikania podwójnego opodatkowania. Aby zastosować ten przepis, należy obliczyć wysokość podatku, jaki podlegałby zapłacie w innym państwie w wypadku braku przepisów dyrektywy w sprawie łączenia spółek.

III. Postępowanie główne

11. Spółka A Oy (zwana dalej także „spółką”) przekazała w 2006 r. na rzecz austriackiej spółki B, należącej do tej samej grupy kapitałowej, w drodze aportu przedsiębiorstwa, jej znajdujący się na terytorium Austrii zakład i otrzymała w zamian nowo wydane udziały. W ramach przekazania przeniesiono przypisane do zakładu produkcyjnego aktywa, pasywa i rezerwy lub kapitały zapasowe.

12. Za podlegający opodatkowaniu dochód spółki uznano cenę zbycia aktywów przeniesionych wraz z przekazaniem zakładu, która była prawdopodobnie do osiągnięcia w warunkach rynkowych i która została oszacowana w niniejszej sprawie na kwotę 249 663 661,59 EUR; kwota ta została powiększona o przyznaną przez państwo austriackie pomoc inwestycyjną w wysokości 11 256 146 EUR, czyli wyniosła łącznie 260 919 807,59 EUR. Kwota ta została pomniejszona o nieodliczone koszty nabycia. W ramach opodatkowania do podlegających odliczeniu kosztów nabycia nie zaliczono pomocy udzielonej przez państwo austriackie.

13. Podatek został ustalony w roku podatkowym 2006 na podstawie § 52d ust. 1 i § 52e ust. 3 ustawy 1733/1995. Takie zobowiązanie podatkowe nie powstałoby w wypadku występowania krajowego stanu faktycznego, gdyż w takim wypadku zobowiązanie podatkowe powstaje dopiero wraz z realizacją zysku przez spółkę przejmującą.

14. A Oy dążyła poprzez swój sprzeciw do korekty dokonanej w dniu 30 listopada 2010 r. na jej niekorzyść zmiany decyzji podatkowej. W jej ocenie § 52 ust. 3 ustawy 1733/1995 jest niezgodny ze swobodą przedsiębiorczości na podstawie art. 49 TFUE.

15. Sprzeciw został oddalony przez Verotuksen oikaisulautakunta (komitet odwoławczy). Spółka A Oy wniosła na tę decyzję skargę do Helsingin hallinto-oikeus (sądu administracyjnego w Helsinkach, Finlandia). Helsingin hallinto-oikeus (sąd administracyjny w Helsinkach) postanowił zawiesić postępowanie i wszcząć postępowanie w sprawie wydania orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

IV. Postępowanie przed Trybunałem

16. Helsingin hallinto-oikeus (sąd administracyjny w Helsinkach), przed którym zawisł spór prawny, zwrócił się do Trybunału z następującymi pytaniami:

„1) Czy art. 49 TFUE sprzeciwia się regulacji fińskiej, zgodnie z którą, w sytuacji gdy spółka krajowa przeniesie składniki majątkowe przypisane do stałego zakładu w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej w drodze wniesienia przedsiębiorstwa na rzecz spółki mającej siedzibę w tym państwie członkowskim i w zamian otrzyma nowo wydane udziały tej spółki, przeniesienie składników majątkowych podlega opodatkowaniu już w roku przeniesienia, podczas gdy w analogicznych okolicznościach wewnątrzkrajowych opodatkowanie nastąpiłoby dopiero w momencie realizacji zysków?

2) Czy w sytuacji, gdy Finlandia przewiduje opodatkowanie już w roku przeniesienia przedsiębiorstwa, zanim dojdzie do realizacji zysków, podczas gdy w okolicznościach wewnątrzkrajowych następuje ono w momencie realizacji zysków, dochodzi do dyskryminacji bezpośredniej lub pośredniej?

3) W wypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytania pierwsze i drugie: czy ograniczenie swobody przedsiębiorczości może zostać uznane za uzasadnione na gruncie przesłanek uzasadniających, takich jak nadrzędne względy interesu ogólnego lub zachowanie krajowej kompetencji podatkowej? Czy zabronione ograniczenie jest zgodne z zasadą proporcjonalności?”.

17. W postępowaniu przed Trybunałem uwagi na piśmie w przedmiocie tych pytań przedstawili A Oy, Finlandia, Szwecja i Komisja Europejska. W rozprawie w dniu 8 czerwca 2017 r. wzięła udział ponadto Republika Federalna Niemiec.

V. Ocena prawna

A. Kryteria oceny

18. Zadając pytania prejudycjalne – które należy zbadać łącznie – sąd odsyłający pyta ostatecznie o to, czy dochodzi do naruszenia swobody przedsiębiorczości jako części prawa pierwotnego przez krajowe uregulowanie, które w ramach transpozycji art. 10 ust. 2 dyrektywy w sprawie łączenia spółek przewiduje opodatkowanie, i czy opodatkowanie to może być ewentualnie uzasadnione. Przy czym zgodnie z informacjami sądu odsyłającego opodatkowanie to prowadzi do natychmiastowego obciążenia podatkiem jedynie w przypadku zawierającym element zagraniczny, podczas gdy w przypadku o charakterze wyłącznie krajowym nie występuje opodatkowanie podmiotu przekazującego.

19. Jednakże – jak wskazują niemal zgodnie państwa członkowskie będące stronami – Trybunał wielokrotnie orzekał, że „wszystkie środki krajowe w ramach dziedziny będącej przedmiotem wyczerpującej harmonizacji na szczeblu Unii Europejskiej powinny być oceniane w świetle przepisów harmonizujących, a nie postanowień prawa pierwotnego”[4].

20. Nawet w wypadku gdyby dyrektywa w sprawie łączenia spółek stanowiła taką pełną harmonizację, nie mogłoby to zapobiec interpretowaniu jej zgodnie z prawem pierwotnym i ewentualnie badaniu w ramach kwestii wstępnej jej zgodności ze swobodami podstawowymi. Trybunał orzekł bowiem już dawno, że zakaz ograniczeń swobody świadczenia usług odnosi się nie tylko do środków krajowych,

4 Zobacz ostatnio wyroki: z dnia 8 marca 2017 r., Euro Park Service (C-14/16, EU:C:2017:177, pkt 19); z dnia 12 listopada 2015 r., Visnapuu (C-198/14, EU:C:2015:751, pkt 40); z dnia 11 grudnia 2003 r., Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, pkt 64); z dnia 16 grudnia 2008 r., Gysbrechts i Santurel Inter (C-205/07, EU:C:2008:730, pkt 33) – chociaż w konkretnym wypadku zawsze wyrażano sprzeciw wobec braku związania prawem pierwotnym.

lecz również do środków pochodzących od instytucji Unii [5]. Traktaty jako prawo pierwotne pozostają, jak wskazał na to już Trybunał, „podstawą, ramami i granicą” [6] wszelkich aktów prawnych Unii. Oznacza to, że należy je zawsze uwzględniać także w związku z transpozycją tych aktów przez państwa członkowskie [7].

21. Niezależnie od powyższego, dyrektywa w sprawie łączenia spółek nie dokonuje pełnej harmonizacji. Ustęp 2, jak wynika to z systematyki i brzmienia tego przepisu, zawiera wyjątek od ust. 1. Zgodnie z ust. 1 państwo spółki przekazującej rezygnuje co do zasady z kompetencji dotyczących opodatkowania zakładu i może jedynie skorygować straty odpisane wcześniej od zysków. Odmienne od tego uregulowania, państwo członkowskie stosujące system opodatkowania zysków osiągniętych przez spółkę na całym świecie jest *uprawnione* zgodnie z ust. 2 do opodatkowania zysku powstającego w związku z aportem.

22. Czy, kiedy i w jakiej konkretnej wysokości owa kompetencja podatkowa jest wykonywana, nie jest natomiast przedmiotem regulacji zawartej w art. 10 ust. 2 dyrektywy w sprawie łączenia spółek, jak podkreśla to również Komisja. W szczególności, jak wynika to z brzmienia tego przepisu, Finlandia nie ma obowiązku opodatkowania aportu zakładu w określony sposób i w określonej wysokości, lecz ma jedynie prawo do opodatkowania. W takiej sytuacji ustawodawca krajowy w każdym razie jest nadal związany swobodami podstawowymi przy transpozycji prawa wtórnego.

B. Ograniczenie swobody przedsiębiorczości

23. Zgodnie z art. 43 w związku z art. 48 traktatu WE (obecnie art. 49 w związku z art. 54 TFUE) swoboda przedsiębiorczości obejmuje podjęcie i wykonywanie samodzielnej działalności zarobkowej przez obywateli państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego [8]. Nawet jeśli postanowienia traktatu WE dotyczące swobody przedsiębiorczości mają na celu, zgodnie z ich brzmieniem, zapewnienie krajowego traktowania w przyjmującym państwie członkowskim, to jednak sprzeciwiają się one również temu, by państwo członkowskie pochodzenia ograniczało podejmowanie przez swojego obywatela lub przez spółkę utworzoną zgodnie z jego ustawodawstwem działalności – w szczególności poprzez zakład [9] – w innym państwie członkowskim [10]. W prawie podatkowym decydujące znaczenie ma dyskryminujący charakter danego ograniczenia.

24. Ograniczeniami swobody przedsiębiorczości są, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, wszelkie środki, które uniemożliwiają korzystanie z tej swobody, utrudniają je lub ograniczają jego atrakcyjność [11].

5 Wyroki: z dnia 2 września 2015 r., Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, pkt 39); z dnia 18 września 2003 r., Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, pkt 25, 26); z dnia 23 lutego 2006 r., Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143, pkt 45); z dnia 12 grudnia 2006 r., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 46); z dnia 29 lutego 1984 r., REWE-Zentrale (37/83, EU:C:1984:89, pkt 18); z dnia 26 października 2010 r., Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, pkt 50).

6 Wyrok z dnia 5 października 1978 r., Viola (26/78, EU:C:1978:172, pkt 9/14).

7 Tak wprost wyroki: z dnia 28 kwietnia 1998 r., Decker (C-120/95, EU:C:1998:167, pkt 27); z dnia 28 kwietnia 1998 r., Kohll (C-158/96, EU:C:1998:171, pkt 25): „Okoliczność, że środek krajowy jest zgodny z przepisem prawa wtórnego – w niniejszej sprawie z art. 22 rozporządzenia nr 1408/71 – nie oznacza w niniejszej sprawie, że nie powinien być badany w świetle postanowień traktatu WE”.

8 Wyroki: z dnia 11 marca 2004 r., de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 21 stycznia 2010 r., SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, pkt 38); z dnia 13 grudnia 2005 r., SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, pkt 18).

9 Jak wynika to wyraźnie z wyroków: z dnia 17 lipca 2014 r., Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 18); z dnia 15 maja 2008 r., Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, pkt 19, 20).

10 Wyroki: z dnia 21 stycznia 2010 r., SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, pkt 39); z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 31); z dnia 6 września 2012 r., Komisja/Portugalia (C-38/10, EU:C:2012:521, pkt 25).

11 Wyroki: z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 36); z dnia 21 maja 2015 r., Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, pkt 34); z dnia 16 kwietnia 2015 r., Komisja/Niemcy (C-591/13, EU:C:2015:230, pkt 56 i przytoczone tam orzecznictwo).

25. W niniejszym wypadku krajowe przepisy podatkowe – rozpatrywane odrębnie – nie utrudniają tworzenia zakładów za granicą. Jednakże dotyczą one transgranicznej działalności przedsiębiorstwa przez to, że po pierwsze, w wypadku późniejszego wniesienia zagranicznego zakładu do spółki zagranicznej dokonuje się odpowiedniego opodatkowania. Podatek nie powstawałby, gdyby zakład znajdował się w kraju. W kontekście późniejszej restrukturyzacji przedsiębiorstwa oraz jej opodatkowania tworzenie zakładu w kraju, a nie za granicą, jest więc bardziej atrakcyjnym rozwiązaniem.

26. Po drugie, należy uwzględnić, że nie tylko utworzenie zakładu, ale także jego likwidacja jest częścią transgranicznej działalności gospodarczej chronionej przez swobody podstawowe. Aport zakładu do innego przedsiębiorstwa prowadzi do tego, że za jego pomocą nie wykonuje się już działalności gospodarczej za granicą. Zakończenie tej działalności gospodarczej jest opodatkowane jedynie z tego powodu, że położony za granicą zakład jest wnoszony do spółki zagranicznej, a nie do spółki krajowej. Także w tym zakresie nie można zaprzeczyć istnieniu transgranicznego kontekstu. Zakończenie transgranicznej działalności poprzez aport aktywów do zagranicznej spółki jest bowiem skonstruowane w sposób mniej atrakcyjny niż zakończenie działalności poprzez aport aktywów do spółki krajowej.

27. Opodatkowanie cichych rezerw w związku z przeniesieniem siedziby stanowi, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, ograniczenie swobody przedsiębiorczości, jeżeli takie opodatkowanie niewypłaconych zysków nie występuje w wypadku wewnątrzkrajowym (to jest w wypadku przeniesienia siedziby na terytorium kraju) [12].

28. Konstelacja występująca w niniejszej sprawie jest porównywalna z powyższą sytuacją. W wyniku opodatkowania na podstawie § 52d ust. 3 ustawy 1733/1995 następuje opodatkowanie cichych rezerw zakładu (wzrost wartości dóbr gospodarczych lub straty księgowe w wyniku odroczenia płatności podatków poprzez odpisy amortyzacyjne), mimo że podatnik nie otrzymał w zamian niezbędnych środków pieniężnych. Tymczasem w wypadku aportu zakładu w kraju, w wyniku zachowania dotychczasowych wartości księgowych, opodatkowanie nie występuje. W takiej sytuacji „nabywca” (to jest spółka przejmująca) będzie musiał co najwyżej kiedyś opodatkować zrealizowany wzrost wartości.

29. Przeniesienie rezydencji podatkowej za granicę występuje co prawda nie w osobie podatnika, lecz jedynie poprzez aport jego zakładu położonego za granicą do spółki zagranicznej. Wywołuje to jednak takie same skutki prawne, jak gdyby podatnik uprzednio przeniósł się z aktywami swojego zakładu krajowego za granicę. Opodatkowanie następuje tak samo jak w wypadku „klasycznego” przeniesienia rezydencji podatkowej za granicę, wyłącznie z uwagi okoliczność, że obecnie inne państwo członkowskie uzyskuje wyłączną kompetencję do opodatkowania aktywów zakładu.

30. Krajowe uregulowanie zawarte w § 52e ust. 3 ustawy 1733/1995 powoduje w konsekwencji, że w kontekście przyszłych aportów tworzenie zakładu za granicą jest mniej atrakcyjne niż jego utworzenie w kraju. Stoi to w sprzeczności – jak wskazały również Komisja i A Oy – zarówno z celami dyrektywy w sprawie łączenia spółek (zobacz na przykład preambułę, w której jest mowa o tym, że wnoszenie aktywów nie powinno być hamowane przez ograniczenia), jak i ze swobodą przedsiębiorczości.

12 Wyroki: z dnia 11 marca 2004 r., de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, pkt 46); z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 33); z dnia 21 maja 2015 r., Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, pkt 35); z dnia 7 września 2006 r., N (C-470/04, EU:C:2006:525, pkt 35).

31. Ograniczenia swobody przedsiębiorczości należy dopatrywać się już w ustaleniu wysokości podatku [13] w 2006 r., a nie dopiero w momencie wymagalności tego podatku. Spółka A Oy, która wnosi swój położony za granicą zakład do innego (zagranicznego) przedsiębiorstwa, doświadcza bowiem w momencie ustalenia wysokości podatku oraz w nawiązującym do tego ustalenia momencie wymagalności zobowiązania podatkowego ograniczenia płynności finansowej w porównaniu do podobnych podmiotów wnoszących zakłady krajowe do spółek zagranicznych (lub wnoszących położone za granicą zakłady do spółek krajowych).

C. Uzasadnienie

1. Względy uzasadniające opodatkowanie w związku z przeniesieniem rezydencji podatkowej za granicę

32. Trybunał orzekł już wielokrotnie, że państwo członkowskie zgodnie z zasadą terytorialności podatkowej ma w stosunku do podatników z rezydencją podatkową w tym państwie z chwilą zmiany ich rezydencji podatkowej prawo do opodatkowania powstałych, ale jeszcze niezrealizowanych przyrostów wartości [14].

33. Takie działanie ma zapobiec sytuacjom, które stanowią zagrożenie dla prawa państwa członkowskiego pochodzenia do wykonywania władztwa podatkowego w odniesieniu do czynności dokonanych na jego terytorium, i może być z tego powodu uzasadnione względami zachowania rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi [15]. Przesłanką dla powyższego jest jednak okoliczność, że przeniesienie rezydencji podatkowej za granicę rzeczywiście stanowi zagrożenie dla władztwa podatkowego państwa opuszczanego. Taka sytuacja występuje generalnie wtedy, gdy następuje utrata kompetencji podatkowej [16].

34. Utrata kompetencji podatkowej następuje nie tylko w wypadku przeniesienia rezydencji podatkowej z danego terytorium, lecz również wtedy, gdy położony za granicą zakład spółki zostanie przyporządkowany w ramach aportu do spółki z siedzibą za granicą. Powyższa koncepcja leży – jak trafnie wskazują na to Finlandia i Szwecja – widocznie również u podstaw art. 10 ust. 2 dyrektywy w sprawie łączenia spółek, gdy w wypadku systemu opodatkowania dochodów osiągniętych na całym świecie zezwala się państwu członkowskiemu na opodatkowanie (dokonywane po raz ostatni) cichych rezerw (zysku ze zbycia).

35. W odróżnieniu od klasycznego opodatkowania przeniesienia rezydencji podatkowej za granicę, w wypadku aportu w zamian za przyznanie udziałów, władztwu podatkowemu państwa opuszczanego podlegają obecnie udziały w przejmującej spółce. Ma miejsce jedynie pewnego rodzaju wymiana dóbr gospodarczych (oceniając to z punktu uwiedzenia bilansu – po stronie aktywów). Przy czym artykuł 8 ust. 2 akapit drugi dyrektywy w sprawie łączenia spółek zezwala wyraźnie na opodatkowanie zysku z kolejnego przekazania otrzymanych udziałów. Ciche rezerwy, które w przyszłości powstaną w zakładzie, pozostają w tym zakresie *pośrednio* w obrębie kompetencji podatkowej Finlandii.

13 Wymagalność podatku jest natomiast – jak wyjaśniłam to w mojej opinii w sprawie Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements (C-646/15, EU:C:2016:1000, pkt 59) – bez znaczenia. W wyniku ustalenia wysokości podatku podatnik jest już bowiem zobowiązany do zapłaty podatku i jest obciążony tym zobowiązaniem, chociaż podatek nie jest jeszcze wymagalny. Dochodzenie podatku jest w tym zakresie jedynie dopełnieniem tego ograniczenia.

14 Wyroki: z dnia 23 stycznia 2014 r., DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 49); z dnia 21 maja 2015 r., Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, pkt 44, 45); z dnia 7 września 2006 r., N (C-470/04, EU:C:2006:525, pkt 46).

15 Wyroki: z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 45, 46); z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 45 i nast.); z dnia 21 maja 2015 r., Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, pkt 47); z dnia 21 stycznia 2010 r., SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, pkt 60).

16 Zobacz wprost wyroki: z dnia 21 maja 2015 r., Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, pkt 48); z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Hiszpania (C-64/11, niepublikowany, EU:C:2013:264, pkt 31); z dnia 23 stycznia 2014 r., DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, pkt 60 i przytoczone tam orzecznictwo).

36. Władztwo podatkowe w odniesieniu do udziałów zagranicznej spółki położonej za granicą jest jednak *czymś innym* w porównaniu do władztwa podatkowego w odniesieniu do aktywów zakładu zagranicznego. Otrzymane udziały są czymś innym niż aktywa zakładu. Nie zmienia to zatem faktu, że następuje ostateczna utrata podatkowego dostępu do cichych rezerw powstałych w zakładzie. Powyższa okoliczność uzasadnia słuszny interes w dokonaniu (po raz ostatni) opodatkowania przez państwo członkowskie, które traci swoją bezpośrednią kompetencję podatkową.

2. Proporcjonalność ograniczenia

37. Ograniczenie musi w dalszej kolejności nadawać się do zapewnienia osiągnięcia celu i nie może wykraczać poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia tego celu – w niniejszej sprawie rozdziału kompetencji podatkowych [17].

a) Konieczność odroczenia

38. Trybunał wielokrotnie rozstrzygał, że w przypadku przeniesienia rezydencji podatkowej za granicę podatnikowi powinien przysługiwać wybór pomiędzy natychmiastową zapłatą kwoty podatku a odroczoną zapłatą podatku, w danym wypadku wraz z odsetkami zgodnie z obowiązującymi przepisami krajowymi [18]. Trybunał uznał przy tym rozłożenie poboru podatku z tytułu cichych rezerw na pięć lat zamiast przeprowadzania poboru natychmiastowego za zgodne z zasadą proporcjonalności [19]. W prawie fińskim nie ma jednak takiej możliwości. W związku z powyższym uregulowanie fińskie stanowiłoby nieproporcjonalne ograniczenie swobody przedsiębiorczości.

39. Powyższej ocenie nie można, wbrew stanowisku Finlandii i Szwecji, przeciwstawić poglądu, że orzecznictwa Trybunału dotyczącego opodatkowania w wypadku przeniesienia rezydencji podatkowej za granicę nie można przenieść na opodatkowanie aportu zakładu w zamian za przyznanie udziałów.

40. Aport zakładu w zamian za przyznanie udziałów stanowi – jak trafnie podkreśla to Szwecja – w odróżnieniu od zwykłego przeniesienia rezydencji podatkowej, akt realizacji, który zasadniczo prowadzi do ujawnienia i opodatkowania cichych rezerw. Jednakże aport w zamian za przyznanie udziałów nie jest właśnie prawdziwym aktem realizacji wartości zakładu w drodze sprzedaży, lecz jedynie środkiem restrukturyzacji. Zakład nie zostaje sprzedany, lecz jest przekazywany innemu podmiotowi, w którym obecnie wzrasta dotychczasowy udział kapitałowy. Takie transgraniczne restrukturyzacje mają być właśnie ułatwiane przez dyrektywę w sprawie łączenia spółek.

41. Ponadto płynność finansowa konieczna do zapłaty podatku nie jest realizowana, a spółka przekazująca otrzymuje jedynie w odpowiednim zakresie udziały w spółce przejmującej. Okoliczność ta jest też powodem, dla którego Finlandia w wypadku aktu wewnątrzkrajowego wnoszenia aportu, mimo „realizacji", umożliwia restrukturyzację naturalną pod względem wartości księgowej. Dyrektywa w sprawie łączenia spółek nie wymaga takiego braku opodatkowania w wypadku wyłącznie wewnątrzkrajowym.

42. Także cel dyrektywy – ułatwianie transgranicznych restrukturyzacji – będzie uwzględniany w sposób dużo bardziej efektywny, gdy transgraniczne restrukturyzacje będą opodatkowane, jeżeli w ogóle ma to nastąpić, nie od razu, lecz w ratach rozłożonych na dłuższy okres czasu.

17 Wyroki: z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 42); z dnia 12 września 2006 r., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, pkt 47); z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 35); z dnia 17 lipca 2014 r., Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 25); z dnia 15 maja 2008 r., Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, pkt 27); z dnia 13 grudnia 2005 r., SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, pkt 23).

18 Wyroki: z dnia 21 maja 2015 r., Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, pkt 49); z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 56, 58, 62); z dnia 16 kwietnia 2015 r., Komisja/Niemcy (C-591/13, EU:C:2015:230, pkt 67 i przytoczone tam orzecznictwo).

19 Wyroki: z dnia 23 stycznia 2014 r., DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, pkt 64); z dnia 21 maja 2015 r., Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, pkt 52).

43. Jeżeli państwo członkowskie, mimo „realizacji”, w związku z aportem stałego zakładu w kraju nie nakazuje opodatkowania przekazującego, nakaz natychmiastowego opodatkowania bez możliwości odroczenia w kontekście braku płynności podatnika nie jest w żadnym razie najłagodniejszym środkiem, aby uwzględnić utratę prawa do opodatkowania państwa członkowskiego w sytuacji z elementem zagranicznym.

44. Rozłożony na kilka lat pobór podatku również pozwala na uwzględnienie utraty kompetencji podatkowej i zmniejsza znacząco nierówne traktowanie (brak opodatkowania w wypadku wyłącznie krajowym). W odniesieniu do drugiego z tych aspektów Trybunał orzekł podobnie w kontekście różnych uregulowań dotyczących odroczenia płatności w odniesieniu do zrealizowanych zysków w celu nabycia dóbr gospodarczych o charakterze zastępującym, co wskazywała też Komisja podczas rozprawy [20].

45. Do powyższego dochodzi okoliczność, że dłużnik podatku – inaczej niż w wypadkach przeniesienia rezydencji podatkowej za granicę – jest pod względem terytorialnym nadal dostępny dla wierzyciela podatku, jak trafnie podkreśla to Komisja. Rozłożony w czasie pobór podatku nie stwarza w niniejszej sprawie żadnych administracyjnych barier, które wymagałyby natychmiastowego opodatkowania. Dlatego też w takich konstelacjach, zgodnie ze stanowiskiem Komisji, jest tym bardziej wystarczające, gdy z jednej strony uwzględni się utratę kompetencji podatkowej państwa przez ostatnie opodatkowanie, a z drugiej strony brak płynności finansowej u podatnika – poprzez rozłożony w czasie pobór podatku.

46. Wbrew stanowisku A Oy, ze swobód podstawowych nie wynika jednak, że opodatkowanie powinno być koniecznie przesunięte do momentu „prawdziwej” realizacji cichych rezerw. Z uwagi na okoliczność, że późniejsza realizacja, i to na dodatek przez podmiot trzeci (spółkę przejmującą), nie jest pewna – na przykład w wypadku późniejszej utarty wartości lub zniszczenia aktywów – i co do zasady nie może być kontrolowana przez Finlandię, postulat ten jest sprzeczny z zasadą zachowania rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi, gdyż prowadziłoby to do tego, że także późniejsza utrata wartości powinna być uwzględniana poza własnym władztwem podatkowym [21]. Z zasady terytorialności w związku z dominującą w prawie podatkowym zasadą określonego dnia wynika, że w momencie utraty kompetencji podatkowej dopuszczalne jest opodatkowanie cichych rezerw, także bez ich realizacji – i do tego przez podmiot trzeci. Zasada proporcjonalności stoi jedynie na przeszkodzie natychmiastowemu opodatkowaniu.

b) *Dochowanie proporcjonalności z uwagi na zaliczenie fikcyjnego podatku?*

47. Powyższego wniosku nie zmienia też zaliczenie fikcyjnego podatku zagranicznego przewidziane w prawie fińskim oraz w art. 10 ust. 2 dyrektywy w sprawie łączenia spółek. Zaliczenie to ma wpływ „jedynie” na wysokość obciążenia podatkowego w wypadku o charakterze transgranicznym. Obciążenie to odpowiada pełnej stawce podatkowej, w wypadku gdy w przyjmującym państwie nie powstaje podatek. Opodatkowania dokonuje się przy zastosowaniu obniżonej stawki, gdy podlegający zaliczaniu (fikcyjny) podatek byłby niższy, albo obciążenie podatkowe nie występuje w ogóle, gdy podlegający zaliczeniu (fikcyjny) podatek byłby wyższy lub taki sam.

20 Wyrok z dnia 16 kwietnia 2015 r., Komisja/Niemcy (C-591/13, EU:C:2015:230, pkt 71 i nast.).

21 Takie podejście – brak obowiązku uwzględnienia strat – zostało wielokrotnie potwierdzone przez Trybunał w jego nowszych wyrokach dotyczących opodatkowania w związku z przeniesieniem rezydencji podatkowej za granicę; zob. wyroki: z dnia 21 maja 2015 r., Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, pkt 43 i nast.); z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 56 i nast.). Zobacz w tym względzie także moja opinia w sprawie Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements (C-646/15, EU:C:2016:1000, pkt 61 nast.).

48. W konsekwencji zaliczenie obcego podatku prowadzi – jak stwierdzają to nawet Finlandia i Szwecja – „jedynie" do uniknięcia podwójnego opodatkowania. Naruszenie nie polega jednak na podwójnym opodatkowaniu. Prawu Unii nie jest znany zakaz podwójnego opodatkowania [22]. Jeżeli więc podwójne opodatkowanie nie jest zagadnieniem należącym do prawa Unii, a zatem nie jest zagadnieniem dotyczącym swobód podstawowych, nie może mieć też żadnego wpływu na uzasadnienie ograniczeń swobody podstawowej.

49. Powyższe dotyczy zwłaszcza sytuacji, gdy poprzez zaliczenie nie zmniejsza się nierównego traktowania transgranicznego stanu faktycznego w porównaniu do sytuacji, w której element zagraniczny nie występuje. Odmienne traktowanie, które wymaga uzasadnienia, nie wynika wyłącznie z wysokości opodatkowania (albo wysokości stawki), lecz z natychmiastowego opodatkowania spółki przekazującej w wypadku transgranicznym w porównaniu z *brakiem opodatkowania* w tzw. wypadku krajowym [23].

50. W konsekwencji art. 10 ust. 2 dyrektywy w sprawie łączenia spółek nie ustala niższej stawki podatkowej niż „normalna", lecz definiuje normalną stawkę podatkową, którą państwa członkowskie mogą pobierać w wypadku transgranicznym. Stawka ta, w odróżnieniu od pozostałych stawek podatkowych, ma jedynie charakter zmienny i zależy od dodatkowych czynników (obliczenie fikcyjnego podatku zagranicznego). Dyrektywa w sprawie łączenia spółek nie reguluje natomiast – jak wyjaśniono to w pkt 21 i 22 powyżej – kiedy stawka ta jest pobierana. Okoliczność ta może jednakże zostać wywiedziona ze wskazanego powyżej orzecznictwa Trybunału.

51. Jeżeli w porównywalnym wypadku krajowym opodatkowanie działań restrukturyzujących w ogóle nie występuje, to w odniesieniu do zachowania kompetencji podatkowej w wypadku środków restrukturyzujących w sprawach transgranicznych tak samo skutecznym, łagodniejszym środkiem jest odroczony lub rozłożony w czasie pobór (ewentualnie obniżonego) podatku.

52. Jest to tym bardziej słuszne w niniejszej sprawie, gdyż poprzez art. 8 ust. 2 dyrektywy w sprawie łączenia spółek – inaczej niż w wypadku klasycznego opodatkowania przeniesienia rezydencji podatkowej za granicę – utrzymana zostaje nadal nawet pośrednia kompetencja podatkowa dotycząca przyszłych wzrostów wartości zakładu. Jeżeli zatem utrzymana zostaje pośrednia partycypacja dotycząca dalszych zmian wartości, to w takim razie natychmiastowe opodatkowanie (przy zastosowaniu określonej stawki podatkowej) wydaje się jeszcze mniej proporcjonalne niż w wypadku przeniesienia rezydencji podatkowej za granicę, w którym następuje utrata wszelkich związków z przedmiotem opodatkowania.

53. Nie ulega więc zmianie ocena, że ma miejsce nieuzasadnione ograniczenie swobody przedsiębiorczości. Zadaniem sądu odsyłającego jest jednak badanie, czy na podstawie fińskiego prawa regulującego procedurę podatkową można uniknąć sprzeczności uregulowania krajowego z prawem Unii poprzez zgodną z prawem Unii interpretację uwzględniającą roszczenie o rozłożoną w czasie zapłatę podatku.

22 Wyroki: z dnia 15 kwietnia 2010 r., CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, pkt 27 i nast.); z dnia 16 lipca 2009 r., Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, pkt 26 i nast.); z dnia 12 lutego 2009 r., Block (C-67/08, EU:C:2009:92, pkt 30 i nast.); a także opinia rzecznika generalnego Y. Bota w sprawie Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:438, pkt 58 i nast.).

23 To znaczy, że stały zakład jest położony w kraju lub spółką przyjmującą jest spółka krajowa.

VI. Wnioski

54. W związku z powyższym proponuję udzielenie następującej łącznej odpowiedzi na pytania prejudycjalne zadane przez Helsingin hallinto-oikeus (sąd administracyjny w Helsinkach, Finlandia):

Artykuł 43 w związku z art. 48 traktatu WE (obecnie art. 49 w związku z art. 54 TFUE) stoją na przeszkodzie takiemu uregulowaniu krajowemu przyjętemu w celu transpozycji art. 10 ust. 2 dyrektywy 90/434/EWG, które wyłącznie w wypadku o charakterze transgranicznym nakazuje dokonanie natychmiastowego opodatkowania w związku z aportem zakładu zagranicznego do spółki zagranicznej, podczas gdy nie następuje to w wypadku o charakterze wewnątrzkrajowym. Powyższej oceny nie zmienia w żaden sposób zaliczenie fikcyjnego podatku zagranicznego, gdyż zaliczenie to prowadzi jedynie do uniknięcia podwójnego opodatkowania, nie prowadzi zaś do uniknięcia natychmiastowego opodatkowania.