OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 19 listopada 2009 r. [1]

I — Wprowadzenie

1. Niderlandzkie prawo podatkowe przyznaje spółkom z siedzibą w Niderlandach możliwość utworzenia jednego podmiotu podatkowego z ich krajowymi spółkami zależnymi. Ma to w szczególności taki skutek, że zyski i straty włączonych spółek zostają skonsolidowane na poziomie spółki dominującej, a transakcje dokonane wewnątrz grupy nie są brane pod uwagę pod względem podatkowym. Spółki zależne z siedzibą w innym państwie członkowskim nie mogą zostać włączone do jednego podmiotu podatkowego.

2. Hoge Raad ma wątpliwości, czy to odmienne traktowanie krajowych i zagranicznych spółek zależnych było uzasadnione ze względów wymienionych w wyroku w sprawie Marks & Spencer [2] oraz w wyrokach wydanych w ślad za nim [3], w szczególności dla zapewnienia wyważonego rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi.

3. Państwa członkowskie biorące udział w postępowaniu uważają, że niderlandzkie przepisy dotyczące jednego podmiotu podatkowego są zgodne ze swobodą przedsiębiorczości. X Holding B.V. (zwana dalej „X Holding") oraz Komisja są przeciwnego zdania. Wskazują one w szczególności na okoliczność, że prawo niderlandzkie dopuszcza włączenie zagranicznych stałych zakładów niderlandzkiej spółki do jednego podmiotu podatkowego. W konsekwencji powinno to być również możliwe w odniesieniu do spółek zależnych z siedzibą w innych państwach członkowskich.

II — Ramy prawne

4. Zawarta pomiędzy Niderlandami i Belgią umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z dnia 5 czerwca 2001 r. [4] (zwana dalej

1 — Język oryginału: niemiecki.
2 — Wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-10837.
3 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-470/04 N, Zb.Orz. s. I-7409; z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-231/05 Oy AA, Zb.Orz. s. I-6373; z dnia 15 maja 2008 r. w sprawie C-414/06 Lidl Belgium, Zb.Orz. s. I-3601.
4 — Trb. 2001, s. 136.

„umową o unikaniu podwójnego opodatkowania") stanowi w art. 7 ust. 1, w ślad za konwencją modelową OECD, że:

„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 zyski przedsiębiorstwa mogą być opodatkowane w drugim państwie, jednak tylko w takiej mierze, w jakiej można przypisać je temu zakładowi".

5. Jeśli podatnik posiadający siedzibę w Niderlandach osiąga zyski, które zgodnie z art. 7 tej umowy podlegają opodatkowaniu w Belgii, Niderlandy zwalniają te dochody zgodnie z art. 23 ust. 2 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, poprzez obniżenie swojego podatku, które przewidziane jest zgodnie z przepisami niderlandzkimi zmierzającymi do unikania podwójnego opodatkowania [5].

6. Artykuł 15 ust. 1 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (ustawy o podatku od osób prawnych z roku 1969, zwanej dalej „ustawą") w brzmieniu nadanym jej w 2003 r. reguluje jeden podmiot podatkowy następująco:

„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 podatkowy, co oznacza, że czynności i majątek spółki zależnej stanowią 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".

7. Zgodnie z art. 15 ust. 3 lit. c) ustawy jedynie podatnicy mający siedzibę w Niderlandach mogą utworzyć jeden podmiot podatkowy. W art. 15 ust. 4 ustawy ustanowione zostało odstępstwo od tej zasady, w przypadku — między innymi — spółek mających siedzibę w Unii Europejskiej, pod warunkiem że posiadają stały zakład w Niderlandach, którego dochód opodatkowany jest w Niderlandach na podstawie obowiązującej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

8. Zgodnie z informacjami sądu krajowego przepisy dotyczące jednego podmiotu podatkowego odnoszą taki skutek, że zyski i straty wypracowane i poniesione w danym roku przez różne spółki włączone do jednego podmiotu podatkowego mogą zostać ze sobą potrącone. Przeniesienie aktywów między

5 — Zobacz w tym względzie przedstawione w pkt 10 i 11 tej opinii przepisy Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (rozporządzenia o unikaniu podwójnego opodatkowania z 2001 r.).

dwiema spółkami należącymi do jednego podmiotu podatkowego oraz usługi świadczone w obrębie tego jednego podmiotu pozostają ponadto neutralne pod względem podatkowym.

9. Jeżeli spółka zależna nie zostanie włączona do jednego podmiotu podatkowego, straty tej spółki nie mogą zostać dla celów podatkowych potrącone z zyskiem spółki dominującej. Udziały w tej spółce zależnej wchodzą w skład udziałów posiadanych przez spółkę dominującą. Na podstawie art. 13 ust. 1 ustawy wynik spółki (pozytywny lub negatywny) osiągnięty w związku z udziałami nie jest uwzględniany przy ustalaniu zysku (tak zwane zwolnienie udziałów). W konsekwencji strata związana z danym udziałem (strata wynikająca ze zmniejszenia wartości) zasadniczo nie może zostać odliczona od zysku spółki dominującej podlegającego opodatkowaniu. Jednak art. 13d ustawy daje pod pewnymi warunkami możliwość odliczenia od zysku straty powstałej w wyniku likwidacji udziału.

10. W odniesieniu do traktowania pod względem podatkowym dochodów zagranicznych stałych zakładów art. 33 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (rozporządzenia o unikaniu podwójnego opodatkowania z 2001 r.) przewiduje, że dochody te zostają doliczone do podstawy opodatkowania spółki dominującej w Niderlandach. Jednocześnie zostają one zwolnione od podatku poprzez odliczenie od zobowiązania podatkowego kwoty odpowiadającej proporcjonalnemu podatkowi dochodowemu od osób prawnych od tych dochodów.

11. Jeżeli strata zagranicznego stałego zakładu doprowadziła do zmniejszenia niderlandzkiej podstawy opodatkowania, to zgodnie z art. 35 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 przyszłe dochody stałego zakładu mogą być zwolnione dopiero wówczas, gdy przewyższą uprzednio odliczone straty (regulacja następcza).

III — Okoliczności faktyczne, pytania prejudycjalne i postępowanie

12. X Holding B.V. jest spółką kapitałową z siedzibą w Niderlandach. Posiada ona 100% udziałów w spółce F N.V. z siedzibą w Belgii. Spółka F nie ma stałego zakładu w Niderlandach i nie podlega w tym państwie również podatkowi dochodowemu od osób prawnych.

13. W 2003 r. X Holding i F wnieśli o uznanie siebie za jeden podmiot podatkowy. Inspektor oddalił ten wniosek na tej podstawie, że F nie miała siedziby w Niderlandach. Po bezskutecznym zaskarżeniu tej decyzji oddalającej do sądu pierwszej instancji X Holding wniosła skargę kasacyjną do Hoge Raad. Oparła ona swoją skargę na naruszeniu swobody przedsiębiorczości (działalności gospodarczej) zagwarantowanej w art. 43 WE i 48 WE.

14. Hoge Raad skierowała do Trybunału następujące pytanie prejudycjalne:

„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 zadecydować, 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?”.

15. W postępowaniu przed Trybunałem uwagi przedstawiły X Holding, rządy niderlandzki, niemiecki, hiszpański, francuski, portugalski, szwedzki oraz rząd Zjednoczonego Królestwa, a także Komisja Wspólnot Europejskich.

IV — Ocena prawna

16. Sąd krajowy wnosi o wykładnię art. 43 WE w związku z art. 48 WE pod względem zgodności przepisów niderlandzkich dotyczących jednego podmiotu podatkowego ze swobodą działalności gospodarczej.

17. Przepisy krajowe znajdujące zastosowanie jedynie do udziałów, które pozwalają na wywieranie rzeczywistego wpływu na decyzje spółki i na określanie jej działalność, należą do zakresu swobody działalności gospodarczej [6]. W tym zakresie przepisy, które regulują wyłącznie stosunki w grupie przedsiębiorstw, dotyczą głównie tej swobody [7].

18. Dla utworzenia jednego podmiotu podatkowego zgodnie z przepisami znajdującymi zastosowanie do sporu prawnego przed sądem krajowym wymagane jest, aby podatnik (spółka dominująca) był właścicielem pod względem prawnym i ekonomicznym przynajmniej 95% udziałów we wpłaconym kapitale nominalnym innego podatnika (spółki zależnej).

19. W konsekwencji niderlandzkie przepisy dotyczące jednego podmiotu podatkowego regulują jedynie sytuacje, w których występuje udział przyznający posiadaczowi decydujący wpływ. Wchodzą one zatem w zakres zastosowania swobody działalności gospodarczej.

20. Nie ma przy tym potrzeby przeprowadzenia osobnego badania w oparciu o kryte-

6 — Zobacz wyrok z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-251/98 Baars, Rec. s. I-2787, pkt 21; ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie Oy AA, pkt 20; wyroki: z dnia 2 października 2008 r. w sprawie C-360/06 Heinrich Bauer Verlag, Zb.Orz. s. I-7333, pkt 27; z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-282/07 Truck Center, Zb.Orz. s. I-10767, pkt 25.

7 — Zobacz w tym względzie 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 118; ww. przypisie 3 wyrok w sprawie Oy AA, pkt 23.

rium przepisów dotyczących swobodnego przepływu kapitału, nawet jeśli dane operacje zasadniczo można byłoby również uznać za wykonywanie tej swobody [8].

A — *Ograniczenie swobody działalności gospodarczej*

21. Ze swobodą działalności gospodarczej związane jest przysługujące spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Wspólnoty prawo wykonywania działalności w innych państwach członkowskich za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji [9].

22. Nawet jeśli zgodnie z ich brzmieniem, postanowienia traktatu WE dotyczące swobody działalności gospodarczej mają na celu zapewnienie krajowego traktowania w przyjmującym państwie członkowskim, to jednak sprzeciwiają się one temu, by państwo członkowskie pochodzenia ograniczało podejmowanie działalności w innym państwie członkowskim przez swojego obywatela lub przez spółkę utworzoną zgodnie z jego ustawodawstwem, lub czyniło je mniej atrakcyjnym [10].

23. Przepisy dotyczące jednego podmiotu podatkowego dopuszczają jedynie włączenie krajowych spółek zależnych. Spółki niderlandzkie oraz ich spółki zależne z siedzibą w innym państwie członkowskim muszą więc podlegać opodatkowaniu niezależnie od siebie. Rozdzielne opodatkowanie poszczególnych spółek w grupie przedsiębiorstw posiada jednak zdaniem X Holding cztery wady w porównaniu z traktowaniem ich jako jeden podmiot podatkowy:

— Wszystkie spółki musiałyby składać deklaracje podatkowe, co pociągałoby za sobą zwiększone koszty w porównaniu ze wspólną deklaracją podatkową dla całej grupy.

— Zyski i straty spółek nie mogłyby być ze sobą bezpośrednio potrącane.

8 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. s. I-7995, pkt 33; ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie Oy AA, pkt 24; wyrok z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-303/07 Aberdeen Property Fininvest Alpha, Zb.Orz. s. I-5145, pkt 35.

9 — Wyrok z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain ZN, Rec. s. I-6161, pkt 35; wyroki: ww. w przypisie 2 w sprawie Marks & Spencer, pkt 30; ww. w przypisie 7 w sprawie Aberdeen Property Fininvest Alpha, pkt 37.

10 — Zobacz wyrok z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, Rec. s. I-4695, pkt 21; ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 31; wyrok z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie C-418/07 Papillon, Zb.Orz. s. I-8947, pkt 16.

— Nie byłoby możliwe przeprowadzenie przekształceń wewnątrz grupy przedsiębiorstw (na przykład przesunięć składników majątku przedsiębiorstwa) bez wywołania skutków podatkowych.

— Transakcje pomiędzy spółkami nie byłyby neutralne pod względem podatkowym, co podwyższyłoby koszty administracyjne, ponieważ konieczne byłoby udokumentowanie cen transferowych.

24. Jak potwierdza również sąd krajowy, utworzenie jednego podmiotu podatkowego jest zatem korzystne. Zrównuje on pod względem podatkowym koncern w organizacyjnej formie podzielonej na wiele spółek z zintegrowanym przedsiębiorstwem posiadającym wiele stałych zakładów. Ewentualne wady wywołane połączeniem w jeden podmiot podatkowy, jak na przykład okoliczność, że niższa stawka opodatkowania dla zysków nieprzekraczających kwoty 22 689 EUR zostanie zastosowana tylko jeden raz, nie mogą w żaden sposób przeważyć nad tymi korzyściami.

25. Ta korzystna pod względem podatkowym konstrukcja jest jednak dostępna spółkom dominującym z siedzibą w Niderlandach jedynie w odniesieniu do ich krajowych spółek zależnych. Ta różnica w traktowaniu w zależności od miejsca siedziby spółki zależnej może ograniczyć lub uczynić mniej atrakcyjnym tworzenie, nabywanie albo utrzymywanie istotnych udziałów w spółkach w innym państwie członkowskim. Stanowi ona ograniczenie swobody działalności gospodarczej.

26. Jednak rządy niderlandzki, niemiecki i portugalski podnoszą, że sytuacja krajowej spółki zależnej nie jest podobna do sytuacji spółki zależnej z siedzibą w innym państwie członkowskim, ponieważ ta ostatnia nie podlega władztwu podatkowemu państwa siedziby spółki dominującej. Co za tym idzie, nie może ona zostać włączona do jednego podmiotu podatkowego, którego całkowite dochody będą opodatkowane w państwie siedziby spółki dominującej. Odmienne traktowanie tych sytuacji nie stanowi zatem zabronionej dyskryminacji ani także — zdaniem rządu niderlandzkiego — ograniczenia swobody działalności gospodarczej.

27. Należy w tym zakresie przypomnieć utrwalone orzecznictwo, zgodnie z którym siedziba spółki w rozumieniu art. 48 WE służy określeniu, podobnie jak obywatelstwo w przypadku osób fizycznych, ich przynależności do porządku prawnego danego państwa. W prawie podatkowym siedziba spółki może wprawdzie stanowić czynnik, który może uzasadniać przepisy krajowe, z których wynika różnica w traktowaniu podatników krajowych i zagranicznych, jednakże siedziba nie zawsze jest czynnikiem uzasadniającym rozróżnienie. Gdyby państwo członkowskie położenia przedsiębiorstwa mogło swobodnie

stosować zróżnicowane traktowanie z tego tylko względu, że siedziba spółki położona jest w innym państwie członkowskim, art. 43 WE stałby się bezprzedmiotowy [11].

B — *Uzasadnienie*

28. W konsekwencji, wynikające z miejsca siedziby władztwo podatkowe nie prowadzi do wykluczenia z góry jakiegokolwiek porównania sytuacji krajowych i sytuacji obejmujących inne państwa członkowskie.

29. W każdej konkretnej sytuacji należy raczej zbadać, czy ograniczenie stosowania ulgi podatkowej do podatników będących rezydentami jest motywowane istotnymi czynnikami obiektywnymi mogącymi uzasadniać tę różnicę w traktowaniu [12]. W ramach analizy uzasadnienia może zostać przy tym szczegółowo uwzględnione między innymi zapewnienie wyważonego rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi [13].

30. Ograniczenie swobody działalności gospodarczej może być dopuszczalne jedynie wtedy, gdy jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego. Powinno ono ponadto w takiej sytuacji być odpowiednie dla zagwarantowania realizacji określonego celu i nie wykraczać poza to, co jest niezbędne dla jego osiągnięcia [14].

31. W wyroku w sprawie Marks & Spencer Trybunał uznał — jak wiadomo — zapewnienie wyważonego rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi za nadrzędny wzgląd interesu ogólnego, mogący uzasadnić ograniczenie swobód podstawowych [15]. Na wstępie wymienił on przy tym powiązane z tym elementy w postaci unikania podwójnego uwzględniania strat i zwalczania unikania opodatkowania [16] lub obchodzenia przepisów podatkowych [17]. Trybunał uznał następnie zapewnienie wyważonego rozdziału kompetencji podatkowych za podstawę uzasadnienia

11 — Zobacz podobnie wyroki: z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie 270/83 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. 273, pkt 18; z dnia 13 lipca 1993 r. w sprawie C-330/91 Commerzbank, Rec. s. I-4017, pkt 13; z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98 Metallgesellschaft i in., Rec. s. I-1727, pkt 42; wyroki: ww. w przypisie 2 w sprawie Marks & Spencer, pkt 37; ww. w przypisie 3 w sprawie Oy AA, pkt 30; ww. w przypisie 10 w sprawie Papillon, pkt 26.

12 — Wyżej wymieniony w przypisie 2 wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 38.

13 — Zobacz moja opinia z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-231/05 Oy AA (wyrok z dnia 18 lipca 2007 r.), Zb.Orz. s. I-6373, pkt 27.

14 — Zobacz wyroki: ww. w przypisie 2 w sprawie Marks & Spencer, pkt 35; ww. w przypisie 3 w sprawie Lidl Belgium, pkt 27; ww. w przypisie 8 w sprawie Aberdeen Property Fininvest Alpha, pkt 57.

15 — Wyżej wymieniony w przypisie 2 wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 45.

16 — We francuskiej wersji językowej odpowiednich wyroków, a zatem w języku, w którym zapadają te wyroki, używane jest w sposób jednolity pojęcie „évasion fiscale". Unikanie opodatkowania i obchodzenie przepisów podatkowych wydają się zatem jedynie dwoma różnymi tłumaczeniami tego samego francuskiego pojęcia, a więc mają to samo znaczenie. Będę zatem poniżej używać jedynie pojęcia unikania opodatkowania.

17 — Wyżej wymieniony w przypisie 2 wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 47, 49, 51.

także w sytuacji, gdy oba te dodatkowe elementy nie występują [18].

32. Uznając tę podstawę uzasadnienia, Trybunał wziął pod uwagę okoliczność, że pobieranie podatków bezpośrednich jest centralnym elementem kompetencji państw członkowskich [19]. Wobec braku przepisów harmonizujących na skalę wspólnotową państwom członkowskim przysługuje kompetencja do określenia w sposób jednostronny lub w drodze konwencji kryteriów rozdziału ich kompetencji podatkowych [20]. Ponadto Trybunał stwierdził również, iż dla celów rozdziału kompetencji podatkowych wskazane jest, by państwa członkowskie wzorowały się na międzynarodowej praktyce, a w szczególności na modelowej konwencji sporządzonej przez OECD [21].

33. Podczas gdy w sprawach Marks & Spencer, Oy AA i Lidl na pierwszym planie znajdował się odpowiednio transfer strat lub zysków pomiędzy krajowymi i zagranicznymi spółkami albo stałymi zakładami, przepisy dotyczące jednego podmiotu podatkowego sięgają jeszcze dalej. X Holding wymienia więc w sumie cztery korzyści wynikające dla niej z utworzenia jednego podmiotu podatkowego, których się jej odmawia w odniesieniu do jej zagranicznych spółek zależnych (zobacz pkt 23 powyżej).

34. W zakresie, w jakim X Holding wskazuje na możliwość złożenia wspólnej deklaracji podatkowej dla całego podmiotu podatkowego, należy w tym miejscu zaznaczyć, że takie ułatwienie jest oczywiście wykluczone w przypadku, w którym występują elementy zagraniczne. Aby spółki posiadające siedziby w różnych państwach członkowskich mogły, według rozdziału kompetencji podatkowych, zostać opodatkowane w państwie swojej siedziby zgodnie z obowiązującymi tam przepisami, muszą one złożyć osobne deklaracje podatkowe we właściwych organach podatkowych. Wyobrażalne byłoby jedynie, że wynik finansowy zagranicznej spółki zależnej od niderlandzkiej spółki zostałby *dodatkowo* uwzględniony w deklaracji podatkowej spółki dominującej w przypadku utworzenia jednego podmiotu podatkowego. Nie stanowiłoby to jednak w żadnym razie ułatwienia dla tej spółki zależnej, ponieważ musi ona ponadto złożyć swoją własną deklarację w państwie swojej siedziby.

35. Należy zatem zbadać, czy uzasadnione jest nieprzyznawanie w przypadku udziałów ponadgranicznych pozostałych korzyści wynikających z konstrukcji jednego podmiotu podatkowego, mianowicie konsolidacji wyników przed opodatkowaniem spółki dominującej i zależnej.

18 — Wyroki: ww. w przypisie 3 w sprawie Oy AA, pkt 60; ww. w przypisie 3 w sprawie Lidl Belgium, pkt 40.

19 — Zobacz wyroki: ww. w przypisie 2 w sprawie Marks & Spencer, pkt 29; ww. w przypisie 8 w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 40; ww. w przypisie 8 w sprawie Aberdeen Property Fininvest Alpha, pkt 24.

20 — Zobacz wyroki: z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-336/96 Gilly, Rec. s. I-2793, pkt 24, 30; z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-513/03 Van Hilten-Van der Heijden, Zb.Orz. s. I-1957, pkt 47; ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie Oy AA, pkt 52.

21 — Wyroki: ww. w przypisie 20 w sprawie Gilly, pkt 31; ww. w przypisie 20 w sprawie van Hilten-van der Heijden, pkt 48; ww. w przypisie 3 w sprawie Lidl Belgium, pkt 22.

1. W przedmiocie wykluczenia konsolidacji zysków i strat

36. Państwa członkowskie uczestniczące w postępowaniu są zdania, że ograniczenie konstrukcji jednego podmiotu podatkowego do spółek krajowych jest uzasadnione w celu zapewnienia wyważonego rozdziału kompetencji podatkowych.

— Zapewnienie rozdziału kompetencji podatkowych

37. Państwa członkowskie podnoszą, że Niderlandy zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania nie mają prawa opodatkować zysków spółki posiadającej siedzibę w Belgii. Zgodnie z zasadą terytorialności regulującą podział kompetencji podatkowych uprawnienie do opodatkowania dochodów spółki F przysługuje Belgii, ponieważ jest ona państwem siedziby tej spółki. Z tego względu spółka F nie może zostać włączona do jednego podmiotu podatkowego łącznie z X Holding, która podlega opodatkowaniu w Niderlandach.

38. X Holding oraz Komisja nie zaprzeczają, że zyski zagranicznej spółki zależnej nie podlegają opodatkowaniu w Niderlandach. Wskazują one jednak na okoliczność, że utworzenie jednego podmiotu podatkowego w kraju służy zrównaniu spółek zależnych i stałych zakładów pod względem podatkowym. Analogicznie domagają się one, aby zagraniczne spółki zależne w ramach ponadgranicznego jednego podmiotu podatkowego były traktowane tak jak zagraniczne stałe zakłady. X Holding wskazuje, że w praktyce wcześniej tak postępowano oraz że Hoge Raad dopuściła to jeszcze w wyroku z 2002 r. [22].

39. Straty zarejestrowane przez stały zakład mogą zostać potrącone z zyskami osiągniętymi przez spółkę, której podlegał ów zakład w tym samym okresie podatkowym. Zgodnie z tak zwaną regulacją następczą zyski stałego zakładu w Niderlandach w następnym roku podatkowym tak długo nie będą zwolnione od podatku, dopóki przeniesione straty nie zostaną wyrównane. W ten sposób rozdział kompetencji podatkowych nie zostaje naruszony, lecz unika się jedynie niekorzystnych skutków w zakresie płynności finansowej, które wystąpiłyby, gdyby straty stałego zakładu mogły zostać potrącone z własnymi zyskami w państwie jego położenia dopiero w późniejszym okresie podatkowym.

40. Należy w tym zakresie stwierdzić, że dla zapewnienia rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi

22 — Wyrok z dnia 24 maja 2002 r., nr 37220, BNB 2002/320.

konieczne może stać się zastosowanie do działalności gospodarczej spółek mających siedzibę w jednym z tych państw wyłącznie jego przepisów podatkowych zarówno w zakresie dochodów, jak i strat [23]. Nakazuje to zasada symetrii w traktowaniu pod względem podatkowym zysków i strat [24].

41. Zaproponowana przez X Holding oraz Komisję alternatywa wobec pełnego zastosowania regulacji jednego podmiotu podatkowego wychodzi już jednak poza samo uwzględnienie strat w siedzibie spółki dominującej.

42. Zgodnie z orzecznictwem 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 rozdział kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi, jako że podstawa opodatkowania zostałaby zwiększona w pierwszym państwie i zmniejszona w drugim o kwotę przeniesionych strat [25].

43. Komisja podnosi w tym kontekście, że inaczej niż w przypadku przepisów dotyczących jedynie przeniesienia straty (zwolnienie grupy, group relief), takich, jakie były przedmiotem analizy w sprawie Marks & Spencer, włączenie zagranicznych spółek zależnych z konstrukcji jednego podmiotu podatkowego nie pozwala na przesuwanie strat wedle upodobania pomiędzy państwami członkowskimi. Jeden podmiot podatkowy, któremu jako jedynemu można przypisać straty, podlega zawsze obowiązkowi podatkowemu w państwie siedziby spółki dominującej.

44. Jednak ta podniesiona przez Komisję okoliczność nie zapobiega naruszeniu rozdziału kompetencji podatkowych, które groziłoby w przypadku dopuszczenia ponadgranicznego jednego podmiotu podatkowego w znaczeniu proponowanym przez X Holding.

45. Skoro w gestii podatników leży tworzenie jednego podmiotu podatkowego albo jego rozwiązanie, grupa spółek mogłaby swobodnie wybierać system podatkowy znajdujący zastosowanie do strat spółki zależnej oraz miejsce uwzględnienia strat. Bez włączenia spółki F do jednego podmiotu podatkowego jej straty byłyby uwzględniane wyłącznie w miejscu jej siedziby w Belgii. Gdyby natomiast X Holding i spółka F mogły utworzyć jeden podmiot podatkowy w opisany sposób, straty spółki F zmniejszyłyby podlegający opodatkowaniu w Niderlandach zysk X Holding.

46. Opisanego naruszenia rozdziału kompetencji podatkowych nie zmienia okoliczność, że przeniesienie strat zgodnie z reprezento-

23 — Zobacz wyroki: ww. w przypisie 2 w sprawie Marks & Spencer, pkt 45; ww. w przypisie 3 w sprawie Oy AA, pkt 54; ww. w przypisie 3 w sprawie Lidl Belgium, pkt 31.

24 — Zobacz w tym względzie ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie Lidl Belgium, pkt 33; wyrok z dnia 23 października 2008 r. w sprawie C-157/07 Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, Zb.Orz. s. I-8061, pkt 42, 44.

25 — Zobacz wyroki: ww. w przypisie 2 w sprawie Marks & Spencer, pkt 46; ww. w przypisie 3 w sprawie Oy AA, pkt 55.

wanym przez X Holding i Komisję modelem możliwe jest jedynie w jednym kierunku, mianowicie tylko od zagranicznych spółek zależnych do spółki dominującej z siedzibą w Niderlandach. W sprawie Lidl Trybunał miał jednak orzec wyłącznie w przedmiocie potraktowania strat zagranicznych stałych zakładów w ramach opodatkowania krajowej spółki głównej. Jak wiadomo, uznał on uwzględnienie strat za niewskazane ze względu na rozdział kompetencji w zakresie władztwa podatkowego [26].

47. Należy natomiast zbadać, czy całkowite wykluczenie spółek zależnych z siedzibą w innym państwie członkowskim z systemu konsolidacji zysków jednego podmiotu podatkowego jest nieproporcjonalne, ponieważ wychodzi poza to, co jest niezbędne dla zapewnienia rozdziału kompetencji podatkowych.

48. W tym zakresie należy uwzględnić, że przepisy dotyczące zaliczenia strat zagranicznych stałych zakładów ze względu na regulację następczą odnoszą jedynie przejściowy skutek. Stosowanie tych przepisów do zagranicznych spółek zależnych mogłoby zatem stanowić środek łagodniejszy niż całkowite wykluczenie przeniesienia strat. Miałoby to miejsce w sytuacji, w której tego rodzaju przepisy w mniejszym stopniu naruszałyby swobodę działalności gospodarczej, jednak nadal odpowiednio uwzględniałyby rozdział kompetencji podatkowych.

49. Trybunał nie uznał jednak w wyroku w sprawie Lidl — inaczej niż proponowano w opinii rzecznika generalnego E. Sharpston [27] — za niezbędne, aby przejściowe przeniesienie strat było stosowane w połączeniu z przepisami dotyczącymi następczego opodatkowania w celu uniknięcia niekorzystnych skutków w zakresie płynności finansowej.

50. Państwa członkowskie mogą oczywiście stosować odpowiednie korzystne przepisy do stałych zakładów z siedzibą w innym państwie członkowskim [28]. Swoboda działalności gospodarczej ich jednak do tego nie zobowiązuje. W zakresie, w jakim państwo członkowskie akceptuje przejściowe potrącenie strat zagranicznego stałego zakładu z zyskami krajowego przedsiębiorstwa, odstępuje ono od natychmiastowego opodatkowania tych zysków. Liczy się ono zatem poprzez uwzględnienie zagranicznych strat z niekorzystnymi skutkami w zakresie płynności finansowej po swojej stronie, chociaż dodatnie dochody stałego zakładu zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania musi zwolnić od podatku [29]. Do momentu późniejszego opodatkowania tych zysków zgodnie z regulacją następczą nie zostaje w ten sposób zapew-

26 — Wyżej wymieniony w przypisie 3 wyrok w sprawie Lidl Belgium, pkt 31–34.

27 — Opinia z dnia 14 lutego 2008 r. w sprawie C-414/06 Lidl, Zb.Orz. s. I-3601, pkt 23 i nast.

28 — Odpowiednie przepisy Trybunał uznał bowiem za koherentne w ww. w przypisie 24 wyroku w sprawie Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, pkt 43.

29 — Należy przy tym podkreślić, że niniejsza sytuacja nie jest podobna do sytuacji leżącej u podstaw wyroku z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-347/04 Rewe Zentralfinanz, Zb.Orz. s. I-2647. W tamtej sprawie Trybunał sprzeciwił się niekorzystnym skutkom w zakresie płynności finansowej wynikającym z różnych zasad rozliczania w odniesieniu do wartości udziałów krajowych i zagranicznych. Chodziło zatem nadal o własne straty spółki dominującej, które należało uwzględnić pod względem podatkowym w państwie jej siedziby (zob. pkt 48 wyroku). Natomiast w niniejszej sprawie straty spółki zależnej, podlegającej opodatkowaniu w innym państwie członkowskim, miałyby zostać uwzględnione w państwie siedziby spółki dominującej.

niona symetria opodatkowania zysków i strat [30].

51. Jeśli państwo członkowskie zdecyduje się na dopuszczenie przejściowego zaliczenia strat zagranicznego stałego zakładu w siedzibie przedsiębiorstwa, nie oznacza to jeszcze, że musi ono ten przywilej rozciągnąć także na zagraniczne spółki zależne. Stałe zakłady i spółki zależne w innym państwie członkowskim nie znajdują się w podobnej sytuacji w odniesieniu do rozdziału kompetencji w zakresie władztwa podatkowego.

52. Należy przy tym mieć na uwadze, że władztwo podatkowe na zasadach ogólnych opiera się na dwóch łącznikach: siedziby przedsiębiorstwa i miejsca jego działalności gospodarczej. Spółka podlega opodatkowaniu w państwie swojej siedziby w sposób nieograniczony w odniesieniu do wszystkich swoich dochodów na całym świecie. Jednocześnie podlega ona w sposób ograniczony opodatkowaniu w państwach, w których prowadzi działalność gospodarczą, nie posiadając tam siedziby w odniesieniu do odpowiednio uzyskanych dochodów.

53. Skoro spółka zależna jest odrębną osobą prawną, podlega ona w państwie swojej siedziby nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Państwo siedziby spółki dominującej nie posiada żadnych kompetencji podatkowych w odniesieniu do niewypłaconych zysków jej zagranicznej spółki zależnej. Stały zakład nie jest natomiast odrębną osobą prawną. Jego dochody uważane są za dochody spółki, do której należy, i podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w miejscu głównej siedziby tej spółki. Jednocześnie państwu, w którym ten stały zakład jest położony, przysługuje ograniczona kompetencja podatkowa w odniesieniu do tych dochodów.

54. Artykuł 7 ust. 1 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania rozdziela kompetencje podatkowe zgodnie z tymi regułami. W celu uniknięcia podwójnego opodatkowania dochodów stałego zakładu, art. 23 ust. 2 umowy zobowiązuje państwo głównej siedziby spółki do zwolnienia tych dochodów od podatku. Nawet jeśli to państwo członkowskie powstrzymuje się w ten sposób od wykonywania swojego władztwa podatkowego w odniesieniu do dochodów stałego zakładu w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania, opodatkowanie to jest nadal potencjalnie możliwe. Jest to szczególnie wyraźne, jeśli w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania zamiast metody zwolnienia wybrana zostanie metoda zaliczenia.

55. Poprzez utworzenie zagranicznej spółki zależnej spółka dominująca opuszcza jedno-

30 — Przyznaje to również rzecznik generalny E. Sharpston. Przyznaje ona jednak ostatecznie pierwszeństwo swobodzie przedsiębiorczości przed przejściowym naruszeniem rozdziału kompetencji w zakresie władztwa podatkowego (ww. w przypisie 26 opinia w sprawie Lidl, pkt 24, 25).

cześnie dziedzinę władztwa podatkowego państwa swojej siedziby i poddaje spółkę zależną nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w państwie przyjmującym. Poprzez utworzenie stałego zakładu przedsiębiorstwo poddaje się wprawdzie również władztwu podatkowemu państwa przyjmującego, jednak *bez* wyłączania tej części przedsiębiorstwa w całości spod władztwa podatkowego państwa pochodzenia.

56. Odpowiednie stosowanie przepisów dotyczących traktowania pod względem podatkowym zagranicznych stałych zakładów do zagranicznych spółek zależnych skutkowałoby zatem rozszerzeniem władztwa podatkowego państwa siedziby spółki dominującej [31].

57. X Holding wskazuje natomiast, że to rozszerzenie władztwa podatkowego nie wiązałoby się ze szkodą dla państwa siedziby spółki zależnej, jeśli ograniczyłoby się do przejściowego potrącenia strat zagranicznego stałego zakładu z zyskami spółki dominującej. Należy temu przeciwstawić okoliczność, że odosobnione uwzględnienie strat zagranicznej spółki zależnej narusza prawo państwa siedziby spółki dominującej do opodatkowania jej zysków oraz narusza zasadę symetrycznego opodatkowania zysków i strat.

58. Artykuł 43 ust. 1 zdanie drugie WE w sposób wyraźny pozostawia podmiotom gospodarczym swobodę wyboru formy prawnej, w jakiej zamierzają wykonywać działalność w innym państwie członkowskim. Nie należy ograniczać tego wyboru w państwie przyjmującym poprzez dyskryminujące przepisy podatkowe [32].

59. W odniesieniu do obowiązków państwa pochodzenia, Trybunał orzekł, że przysługująca państwom członkowskim, na obecnym etapie rozwoju prawa wspólnotowego, autonomia w sprawach podatkowych oznacza, iż przysługuje im swoboda w określaniu warunków i poziomu opodatkowania różnych form prawnych, przy użyciu których spółki krajowe działają za granicą, z zastrzeżeniem traktowania ich w sposób niedyskryminacyjny w stosunku do porównywalnych przedsiębiorstw krajowych [33].

60. Trybunał uznaje ponadto jako kryterium porównawcze dla traktowania pod względem podatkowym zagranicznej działalności krajowego przedsiębiorstwa jedynie przepisy dotyczące odpowiednich form działalności gospodarczej w kraju. Krajowe stałe zakłady należy porównywać z zagranicznymi stałymi zakła-

31 — Tego rodzaju rozszerzenie władztwa podatkowego państwa siedziby spółki na zyski jej zagranicznej spółki zależnej nie jest jednak całkowicie wykluczone z punktu widzenia prawa wspólnotowego. Może ono być uzasadnione w ściśle określonych przypadkach ze względu na zwalczanie nadużyć (zob. ww. w przypisie 8 wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 59). Odpowiednia wyjątkowa sytuacja nie zachodzi jednak w niniejszej sprawie.

32 — Zobacz ww. w przypisie 10 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 22; wyrok z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-253/03 CLT-UFA, Zb.Orz. s. I-1831, pkt 14; ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie Oy AA, pkt 40; a także postanowienie z dnia 4 czerwca 2009 r. w sprawach połączonych C-439/07 i C-499/07 KBC Bank, Zb.Orz. s. I-4409, pkt 77.

33 — Wyrok z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawie C-298/05 Columbus Container Services, Zb.Orz. s. I-10451, pkt 51, 53; ww. w przypisie 32 postanowienie w sprawie KBC Bank, pkt 80.

dami, a krajowe spółki zależne z zagranicznymi spółkami zależnymi. Prawo wspólnotowe nie wyklucza natomiast, że państwo pochodzenia stosuje inny system podatkowy dla zagranicznych stałych zakładów niż dla zagranicznych spółek zależnych.

63. Na tym etapie rozważań należy stwierdzić, że ograniczenie swobody działalności gospodarczej wynikające z okoliczności, że spółka zależna z siedzibą w innym państwie członkowskim nie może dla celów konsolidacji zysków zostać włączona do jednego podmiotu podatkowego zgodnie z prawem niderlandzkim, jest uzasadnione w celu zapewnienia rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi.

61. Stwierdzenia te w odniesieniu do zobowiązań państwa przyjmującego z jednej strony oraz państwa pochodzenia z drugiej strony nie są ze sobą sprzeczne, lecz odpowiadają różnym zakresom kompetencji w zakresie władztwa podatkowego.

— Ryzyko podwójnego uwzględnienia strat

64. Trybunał uznał ponadto, że państwa członkowskie powinny mieć możliwość zapobiegania ryzyku podwójnego uwzględnienia strat [34].

62. Skoro państwo przyjmujące co do zasady opodatkowuje każdą działalność gospodarczą na swoim terytorium, bez względu na to, czy jest ona prowadzona przez spółkę zależną (z siedzibą dla celów podatkowych w kraju), czy przez stały zakład spółki z (główną) siedzibą w innym państwie członkowskim (z siedzibą dla celów podatkowych za granicą), nie może ono również tych form działalności gospodarczej traktować odmiennie w zakresie poboru podatku. Państwu pochodzenia przysługuje natomiast wyłącznie prawo opodatkowania zagranicznego stałego zakładu, nie zaś prawo opodatkowania spółki zależnej z siedzibą w innym państwie członkowskim. Państwo pochodzenia nie jest zatem również zobowiązane do równego traktowania tych dwóch form działalności gospodarczej za granicą w zakresie opodatkowania.

65. Zdaniem sądu krajowego oraz rządów biorących udział w postępowaniu takie ryzyko istnieje w sytuacji, w której straty spółki F mogłyby zostać potrącone z zyskami X Holding w ramach jednego podmiotu podatkowego w Niderlandach. Wyobrażalne jest, że straty spółki F zostałyby uwzględnione jednocześnie w Belgii, na przykład przy włączeniu w tamtejszy jeden podmiot podatkowy, poprzez przeniesienie na osobę trzecią albo poprzez odliczenie lub przenoszenie strat na inny rok podatkowy.

34 — Wyroki: ww. w przypisie 2 w sprawie Marks & Spencer, pkt 47; ww. w przypisie 29 w sprawie Rewe Zentralfinanz, pkt 47; ww. w przypisie 3 w sprawie Lidl Belgium, pkt 35.

66. X Holding wskazuje ponadto w tym zakresie, że regulacja następcza wyklucza możliwość wielokrotnego wykorzystania strat zaliczonych w ramach jednego podmiotu podatkowego w Niderlandach poprzez przeniesienie strat spółki F. Ponadto w Belgii nie jest możliwy pod względem prawnym żaden inny z wymienionych przez Hoge Raad sposobów wykorzystania strat. Komisja dodaje, że potrącenie strat w Niderlandach może być związane z dowodem, że strata nie została już uwzględniona w inny sposób w państwie siedziby spółki zależnej.

67. W rzeczywistości w warunkach opisanych przez sąd krajowy i rządy biorące udział w postępowaniu straty mogłyby zostać prawdopodobnie w tym samym okresie podatkowym rozliczone zarówno w miejscu siedziby spółki dominującej, jak i w miejscu siedziby spółki zależnej [35].

68. Wyłączenie zagranicznych spółek zależnych z konstrukcji niderlandzkiego jednego podmiotu podatkowego jest właściwe dla uniknięcia ryzyka podwójnego uwzględnienia strat, może jednak wykraczać poza to, co jest niezbędne.

69. Przepisy wewnątrzkrajowe nie dopuszczają włączenia zagranicznej spółki zależnej do jednego podmiotu podatkowego nawet wówczas, gdy przedsiębiorstwa wykażą, że podwójne uwzględnienie strat jest wykluczone ze względu na ukształtowanie prawa podatkowego w państwie siedziby spółki zależnej. Jak proponuje Komisja, uwzględnienie zagranicznych strat stanowiłoby mniej ingerujący środek, jeśli podatnik może udowodnić, że straty te faktycznie nie zostały inaczej wykorzystane w państwie siedziby spółki zależnej [36]. Jednakże państwo siedziby spółki dominującej musi mieć również możliwość, chociażby dla zastosowania dyrektywy Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w obszarze podatków bezpośrednich oraz opodatkowania składek ubezpieczeniowych [37], zbadania tych informacji [38].

70. Nie ma jednak potrzeby zajmowania ostatecznego stanowiska w tej kwestii, ponieważ wykluczenie tworzenia ponadgranicznych podmiotów podatkowych w celu odliczania strat jest w każdym razie uzasadnione dla zapewnienia rozdziału kompetencji w zakresie władztwa podatkowego. To

35 — Zobacz w przedmiocie ryzyka podwójnego uwzględnienia strat w przypadku ponadgranicznych grup przedsiębiorstw także ww. w przypisie 10 wyrok w sprawie Papillon, pkt 46 i nast.

36 — Zobacz podobnie ww. w przypisie 10 wyrok w sprawie Papillon, pkt 55 i nast.

37 — Dz.U. L 336, s. 15, ostatnio zmieniona dyrektywą Rady 2006/98/WE z dnia 20 listopada 2006 r. (Dz.U. L 363, s. 129).

38 — W przypadku państw trzecich, łącznie z krajami Europejskiego Obszaru Gospodarczego, wymieniona dyrektywa nie obowiązuje. Wówczas jednak na przykład klauzule dotyczące udzielania informacji zawarte w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania mogą zapewnić kontrolę niezbędnej wymiany informacji (zob. w tym względzie moja opinia z dnia 16 lipca 2009 r. w sprawie C-540/07 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-10983, pkt 75 i nast.).

uzasadnienie jest słuszne także wówczas, gdy nie istnieje jednocześnie niebezpieczeństwo podwójnego uwzględnienia strat lub gdy ryzyku temu można zapobiec w inny sposób [39].

— Ryzyko unikania opodatkowania

71. Wreszcie w przedmiocie trzeciej podstawy uzasadnienia wyroku w sprawie Marks & Spencer, czyli ryzyka unikania opodatkowania [40], wskazałam już w mojej opinii w sprawie Oy AA na okoliczność, że nie uważam tej podstawy za samodzielny motyw uzasadnienia obok zapewnienia rozdziału kompetencji w zakresie władztwa podatkowego, jeśli chodzi o wykluczenie ponadgranicznych transferów zysków [41]. Dotyczy to także przypadku zaliczenia strat zagranicznej spółki zależnej przy opodatkowaniu krajowej spółki dominującej.

72. Jeśli pod pojęciem unikania opodatkowania rozumieć należy możliwość swobodnego wyboru przez przedsiębiorstwo z naruszeniem rozdziału kompetencji w zakresie władztwa podatkowego, w którym państwie jego dochody będą podlegały opodatkowaniu, wówczas uzasadnienie to jest słuszne także w niniejszej sprawie. Jeśli grupa spółek mogłaby włączyć do jednego podmiotu podatkowego zagraniczne spółki zależne, ewentualnie wyłączyć je ponownie z kręgu podmiotów podlegających konsolidacji, spółki te mogłyby uwzględnić straty w celach podatkowych oraz wpływać na podstawę opodatkowania w państwie siedziby jednego podmiotu podatkowego [42].

2. Przekształcenia i przesunięcie składników majątku neutralne pod względem podatkowym

73. X Holding podnosi ponadto, że obok potrącenia strat wykluczone jest także neutralne pod względem podatkowym przekształcenie spółek, jeśli nie mogą one stworzyć jednego podmiotu podatkowego. W szczególności przesunięcie składników majątku pomiędzy niderlandzką spółką dominującą a jej spółką zależną z siedzibą w innym państwie członkowskim nie jest możliwe bez skutków w dziedzinie podatków.

74. Z powyższej analizy wynika już, że regulacja jednego podmiotu podatkowego w każdym razie w znaczącej części nie musi zostać rozszerzona na ponadgraniczne grupy przedsiębiorstw w celu zadośćuczynienia swobodzie działalności gospodarczej. Jednakże sąd krajowy proponuje rozważenie stosowania jedynie poszczególnych aspektów tego reżimu w sytuacji ponadgranicznej. Wydaje się jednak wątpliwe, czy mogą zostać przeprowadzone przekształcenia albo przesu-

39 — Zobacz pkt 32 powyżej, z dalszymi odesłaniami. W sprawie Lidl Belgium ta podstawa uzasadnienia nie została jeszcze, co znaczące, osobno podniesiona.

40 — Zobacz ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 49.

41 — Wyżej wymieniona w przypisie 13 opinia w sprawie Oy AA, pkt 62, 63.

42 — Zobacz pkt 42 i 45 powyżej.

nięcia składników majątku pomiędzy przedsiębiorstwami w sposób neutralny pod względem podatkowym, jeśli zyski i straty tych przedsiębiorstw nie są jednocześnie skonsolidowane.

75. O ile zdaniem sądu krajowego należy mimo to wziąć tę kwestię pod uwagę, to na wstępie należy wskazać, że skutki podatkowe ponadgranicznych przekształceń zostają wyrównane przez dyrektywę 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 [43]. Ewentualne przeszkody w wykonywaniu swobody działalności gospodarczej w związku z działaniami wchodzącymi w zakres zastosowania tej dyrektywy, na których istnienie w niniejszej sprawie nie wskazuje jednak nic z tego, co zostało przedstawione, winny zatem zostać w przeważającej mierze przezwyciężone.

76. Nie jest natomiast bliżej uregulowana w prawie wspólnotowym kwestia tego, w jaki sposób należy w przypadku ponadgranicznych przesunięć składników majątku albo udziałów, które nie następują w wyniku operacji objętych dyrektywą 90/434, postępować pod względem podatkowym z cichymi rezerwami. Może to stanowić ograniczenie swobody działalności gospodarczej w zakresie, w jakim tego rodzaju operacje traktowane są mniej korzystnie niż przesunięcia pomiędzy spółkami krajowymi, chociażby dlatego, że ciche rezerwy w tym momencie muszą zostać ujawnione i opodatkowane, podczas gdy w przypadku przesunięć krajowych jest inaczej.

77. Odpowiednie ograniczenie może być jednak uzasadnione w celu zapewnienia rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi.

78. Należy w tym zakresie zauważyć, że przesunięcie składników majątku pomiędzy dwoma krajowymi przedsiębiorstwami nie narusza władztwa podatkowego danego państwa. Jeśli przechodzą przy tym ciche rezerwy, pozostają one nadal dostępne dla tego państwa do opodatkowania. W przypadku późniejszej realizacji tych zysków mogą one nadal zostać tam opodatkowane.

79. Jeśli przyjąć, że zysk kapitałowy z tytułu przyrostu wartości składników majątku podlega zasadniczo opodatkowaniu w państwie, w którym powstał [44], ponadgra-

43 — Dz.U. L 225, s. 1, ostatnio zmieniona dyrektywą Rady 2006/98/WE z dnia 20 listopada 2006 r. dostosowującą niektóre dyrektywy w dziedzinie opodatkowania, w związku z przystąpieniem Bułgarii i Rumunii (Dz.U. L 363, s. 129).

44 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-470/04 N, Zb.Orz. s. I-7409, pkt 46; a także pkt 97 mojej opinii z dnia 30 marca 2006 r. w tej sprawie.

niczne przesunięcie składników majątku może naruszyć rozdział kompetencji w zakresie władztwa podatkowego. Jeśli w ten sposób ciche rezerwy zostaną przeniesione do innego państwa członkowskiego, państwo, na którego terytorium zostały wytworzone, nie może już później po prostu opodatkować zysków zrealizowanych poprzez likwidację tych rezerw.

80. Przepisy zmierzające do uniknięcia odpowiedniego naruszenia rozdziału kompetencji podatkowych winny jednakże być odpowiednie dla zagwarantowania realizacji danego celu i nie wykraczać poza to, co jest niezbędne dla jego osiągnięcia [45].

81. Do sądu krajowego należy w razie konieczności zbadanie, w jakim zakresie przepisy wewnątrzkrajowe dotyczące przesunięcia składników majątku oraz traktowania cichych rezerw pod względem podatkowym, o których Trybunał nie posiada informacji, odpowiadają tej zasadzie.

45 — Zobacz pkt 30 powyżej i przytoczone tam orzecznictwo.

3. Neutralizacja transakcji wewnątrz jednego podmiotu podatkowego

82. X Holding wskazuje wreszcie na okoliczność, że transakcje pomiędzy krajowymi przedsiębiorstwami tworzącymi jeden podmiot podatkowy pozostają neutralne pod względem podatkowym, podczas gdy odpowiednie ponadgraniczne transakcje pomiędzy powiązanymi przedsiębiorstwami, które nie mogą utworzyć jednego podmiotu podatkowego, są uwzględniane przy opodatkowaniu.

83. W celu uniknięcia przeniesienia przedmiotu opodatkowania z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego w drodze transakcji ponadgranicznych niezbędne jest, aby transakcje te zostały przeprowadzone na warunkach rynkowych oraz zaksięgowane w bilansie podatkowym [46]. Dodatkowe koszty administracyjne związane z udokumentowaniem cen transferowych utrudniają wprawdzie transakcje pomiędzy powiązanymi przedsiębiorstwami z siedzibą w różnych państwach członkowskich, jednak wewnątrzkrajowe przepisy dotyczące cen transferowych w zakresie, w jakim stanowią naruszenie swobody działalności gospodarczej, są uzasadnione w celu zapewnienia rozdziału kompetencji w zakresie władztwa podatkowego, o ile czynią one zadość zasadzie proporcjonalności.

46 — Zobacz bliżej w przedmiocie przepisów wewnątrzkrajowych zmierzających do zapewnienia przestrzegania zasady braku szczególnych powiązań moja opinia z dnia 10 września 2009 r. w sprawie C-311/08 SGI, sprawa w toku.

V — Wnioski

84. W świetle powyższych rozważań proponuję Trybunałowi udzielenie następującej odpowiedzi na pytanie prejudycjalne zadane przez Hoge Raad:

Artykuł 43 WE w związku z art. 48 WE nie sprzeciwia się krajowym przepisom państwa członkowskiego, na mocy których spółka dominująca i jej spółka lub spółki zależne z siedzibą w kraju mogą utworzyć jeden podmiot podatkowy z takim skutkiem, że należny od nich podatek zostaje nałożony na spółkę dominującą, tak jakby były one tylko jednym podatnikiem, i które nie dopuszczają włączenia spółek zależnych z siedzibą w innym państwie członkowskim.