Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 6 września 2012 r.*

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego — Artykuł 49 TFUE — Przepisy podatkowe — Przeniesienie domicylu podatkowego — Przeniesienie aktywów — Natychmiastowe opodatkowanie podatkiem wyjściowym

W sprawie C-38/10

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 258 TFUE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 22 stycznia 2010 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez R. Lyala, G. Bragę da Cruza oraz P. Guerrę e Andradego, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Republice Portugalskiej, reprezentowanej przez L. Fernandesa oraz J. Menezesa Leitão, działających w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

popieranej przez:

Królestwo Danii, reprezentowane przez C. Vanga, działającego w charakterze pełnomocnika,

Republikę Federalną Niemiec, reprezentowaną przez C. Blaschkego oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,

Królestwo Hiszpanii, reprezentowane przez M. Muñoza Péreza oraz A. Rubia Gonzáleza, działających w charakterze pełnomocników,

Republikę Francuską, reprezentowaną przez G. de Bergues'a oraz N. Rouam, działających w charakterze pełnomocników,

Królestwo Niderlandów, reprezentowane przez C. Wissels oraz M. de Ree, działające w charakterze pełnomocników,

Republikę Finlandii, reprezentowaną przez J. Heliskoskiego, działającego w charakterze pełnomocnika,

Królestwo Szwecji, reprezentowane przez A. Falk oraz S. Johannesson, działające w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: portugalski.

Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, reprezentowane przez S. Hathawaya oraz A. Robinsona, działających w charakterze pełnomocników,

interwenienci,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: J.C. Bonichot, prezes izby, K. Schiemann (sprawozdawca), L. Bay Larsen, C. Toader i E. Jarašiūnas, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 30 kwietnia 2012 r.,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 28 czerwca 2012 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 W złożonej w niniejszej sprawie skardze Komisja Europejska zwraca się do Trybunału o stwierdzenie, że poprzez przyjęcie i utrzymanie w mocy art. 76 A, 76 B i 76 C Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (kodeksu podatku dochodowego od osób prawnych, zwanego dalej „CIRC") – mających zastosowanie do przypadku przeniesienia przez portugalską spółkę siedziby statutowej i faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego, do przypadku zaprzestania działalności stałego zakładu znajdującego się na terytorium Portugalii lub przeniesienia jego aktywów z Portugalii do innego państwa członkowskiego – które przewidują:

— że podstawa opodatkowania w roku podatkowym, w trakcie którego miało miejsce zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego, obejmuje wszystkie ciche rezerwy związane z tymi aktywami, lecz nie ciche rezerwy wynikające z transakcji czysto krajowych;

— że wspólnicy spółki, która przenosi siedzibę statutową i faktyczny zarząd poza terytorium Portugalii, są objęci podatkiem od różnicy między wartością netto aktywów spółki (obliczaną po cenie rynkowej na dzień przeniesienia) a ceną nabycia odpowiadających im udziałów,

Republika Portugalska uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciążą na mocy art. 49 TFUE i art. 31 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3, zwanego dalej „porozumieniem EOG").

Ramy prawne

2 Decreto-Lei n.° 159/2009 (dekret z mocą ustawy nr 159/2009 z dnia 13 lipca 2009 r., *Diário da República* I, seria A, nr 133 z dnia 13 lipca 2009 r.) nadał między innymi nową numerację istotnym dla niniejszej sprawy artykułom CIRC. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału istnienie uchybienia powinno być oceniane według stanu faktycznego, jaki miał miejsce w momencie upływu terminu określonego w uzasadnionej opinii, a zmiany, które nastąpiły w okresie późniejszym, nie mogą być uwzględniane przez Trybunał. Decreto-Lei wszedł w życie w dniu 1 stycznia 2010 r.,

podczas gdy termin wyznaczony przez Komisję upłynął w dniu 1 lutego 2009 r. Przy rozpoznawaniu niniejszego sporu zmiany wynikające z wejścia w życie Decreto-Lei n.° 159/2009 nie będą więc brane pod uwagę.

3 Artykuły 76 A, 76 B i 76 C CIRC miały następujące brzmienie:

„Artykuł 76 A

Przeniesienie rezydencji podatkowej

1. Do celów określenia podlegającego opodatkowaniu zysku w roku podatkowym, w którym następuje zaprzestanie działalności podmiotu, którego siedziba lub faktyczny zarząd znajdujące się na terytorium Portugalii są przenoszone poza jej terytorium, w tym spółki europejskiej i spółdzielni europejskiej, różnice między istotną do celów podatkowych wartością rynkową a wartością księgową składników jego aktywów w dniu zaprzestania działalności stanowią zyski lub straty.

2. Przepisów ust. 1 nie stosuje się do aktywów, które pozostają rzeczywiście przydzielone do stałego zakładu tego podmiotu i przyczyniają się do tworzenia jego podlegającego opodatkowaniu zysku, o ile przesłanki przewidziane w art. 68 ust. 3 są spełnione mutatis mutandis w odniesieniu do tych aktywów.

3. Przepisy art. 68 ust. 4 stosuje się mutatis mutandis do określania podlegającego opodatkowaniu zysku stałego zakładu.

4. W przypadku określonym w ust. 2 straty podatkowe uprzednie względem zaprzestania działalności mogą zostać odliczone od podlegającego opodatkowaniu zysku przypisywanego stałemu zakładowi podmiotu niebędącego rezydentem, w sposób i na warunkach przewidzianych w art. 15.

5. Szczególnego reżimu przewidzianego w ust. 2, 3 i 4 nie stosuje się do przypadków, o których mowa w art. 67 ust. 10 CIRC.

Artykuł 76 B

Zaprzestanie działalności stałego zakładu

Przepisy art. 76 A ust. 1 stosuje się mutatis mutandis do określania podlegającego opodatkowaniu zysku przypisywanego znajdującemu się w Portugalii stałemu zakładowi podmiotu niebędącego rezydentem:

a) w przypadku zaprzestania działalności tego zakładu na terytorium Portugalii;

b) w przypadku przeniesienia poza terytorium Portugalii aktywów przydzielonych stałemu zakładowi, niezależnie od przesłanek materialnych lub prawnych tego przeniesienia.

Artykuł 76 C

Reżim mający zastosowanie do wspólników

1. W odniesieniu do roku podatkowego, w którym następuje przeniesienie siedziby statutowej i faktycznego zarządu poza terytorium Portugalii, do celów opodatkowania wspólników uwzględnia się różnicę między wartością netto aktywów na dzień przeniesienia a ceną nabycia odpowiadających im udziałów, przy zastosowaniu mutatis mutandis przepisów art. 75 ust. 2 i 4.

2. Do celów stosowania przepisów ust. 1 wycenę aktywów przeprowadza się w oparciu o ich wartość rynkową.

3. Przeniesienie siedziby spółki europejskiej lub spółdzielni europejskiej samo w sobie nie pociąga stosowania przepisów ust. 1”.

4 Artykuł 43 ust. 1 CIRC stanowił, że „[z]a zrealizowane zyski lub straty uważa się zyski uzyskane lub straty poniesione w odniesieniu do składników aktywów trwałych w związku z odpłatnym przeniesieniem, niezależnie od jego przyczyny, oraz zyski uzyskane lub straty poniesione w wyniku wystąpienia szkody lub trwałego przydzielenia tych składników do realizacji innych celów niż wykonywana działalność”.

5 Artykuł 43 ust. 2 omawianego kodeksu przewidywał, że zyski i straty odpowiadają „różnicy między wartością realizacji, wolną od obciążeń mających do nich zastosowanie, a wartością nabycia po odliczeniu składników ponownie włączonych do podstawy opodatkowania lub dokonanych amortyzacji”.

6 Zgodnie z art. 43 ust. 3 CIRC wartość realizacji odpłatnego przeniesienia składników aktywów odpowiadała wartości świadczenia wzajemnego, lecz w przypadku składników majątku trwale przydzielonych do realizacji innych celów niż wykonywana działalność wartość realizacji była jej wartością rynkową.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

7 Komisja – uznawszy w świetle dostępnych jej wówczas informacji, że Republika Portugalska nie wywiązywała się ze zobowiązań na niej ciążących na mocy art. 43 WE, stosując, na podstawie art. 76 A, 76 B i 76 C CIRC, natychmiastowe opodatkowanie cichych rezerw w przypadku przeniesienia siedziby statutowej i faktycznego zarządu portugalskiej spółki do innego państwa członkowskiego lub w przypadku przeniesienia aktywów stałego zakładu położonego na terytorium Portugalii do innego państwa członkowskiego – skierowała do tego państwa członkowskiego w dniu 29 lutego 2008 r. wezwanie do usunięcia uchybienia, wzywając je zgodnie z art. 226 WE do przedstawienia uwag.

8 W odpowiedzi z dnia 10 lipca 2008 r. Republika Portugalska zakwestionowała stanowisko Komisji.

9 W dniu 1 grudnia 2008 r. Komisja wydała uzasadnioną opinię, w której przyjęła, że Republika Portugalska uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciążą na mocy art. 49 TFUE i art. 31 porozumienia EOG, poprzez przyjęcie i utrzymanie w mocy art. 76 A, 76 B i 76 C CIRC, i wezwała to państwo członkowskie do podjęcia środków niezbędnych w celu wykonania jego zobowiązań w terminie dwóch miesięcy od otrzymania wspomnianej opinii.

10 Ponieważ Republika Portugalska podtrzymała w odpowiedzi z dnia 6 kwietnia 2009 r. stanowisko, zgodnie z którym Komisja pozostawała w błędzie, instytucja ta postanowiła wnieść skargę w niniejszej sprawie.

Postępowanie przed Trybunałem

11 Postanowieniem z dnia 28 czerwca 2010 r. prezes Trybunału postanowił dopuścić do udziału w postępowaniu, jako interwenientów popierających żądania Republiki Portugalskiej, Królestwo Danii, Republikę Federalną Niemiec, Królestwo Hiszpanii, Republikę Francuską, Królestwo Niderlandów, Republikę Finlandii, Królestwo Szwecji oraz Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej.

12 W następstwie ogłoszenia w dniu 29 listopada 2011 r. wyroku w sprawie C-371/10 National Grid Indus, Zb.Orz. s. I-12273, Trybunał wezwał na mocy art. 54a regulaminu postępowania przed Trybunałem wszystkie strony postępowania do przedstawienia na piśmie uwag w przedmiocie konsekwencji tego wyroku dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy.

13 Królestwo Danii i Republika Portugalska przekazały odpowiedzi do sekretariatu Trybunału, odpowiednio, w dniach 21 i 27 marca 2012 r. Republika Federalna Niemiec, Królestwo Niderlandów oraz Zjednoczone Królestwo podały swe odpowiedzi do wiadomości sekretariatu Trybunału w dniu 29 marca 2012 r. Co się tyczy Królestwa Hiszpanii, Republiki Francuskiej, Królestwa Szwecji i Komisji, przesłały one do sekretariatu Trybunału swe odpowiedzi w dniu 30 marca 2012 r.

W przedmiocie dopuszczalności skargi

14 Mimo że rząd portugalski nie podnosi w swoich pismach żadnego zarzutu niedopuszczalności skargi w niniejszej sprawie, Trybunał jest uprawniony do badania z urzędu, co podkreślił rzecznik generalny w pkt 11–13 opinii, czy spełnione zostały przewidziane w art. 256 TFUE przesłanki wniesienia skargi o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego.

15 W tym względzie należy w szczególności przypomnieć, że wezwanie do usunięcia uchybienia skierowane przez Komisję do zainteresowanego państwa członkowskiego oraz wydana przez nią uzasadniona opinia wyznaczają przedmiot sporu, który nie może być od tego momentu rozszerzony. W związku z powyższym uzasadniona opinia oraz skarga Komisji muszą opierać się na tych samych zarzutach co wezwanie do usunięcia uchybienia wszczynające postępowanie poprzedzające wniesienie skargi (zob. podobnie wyroki: z dnia 10 września 2009 r. w sprawie C-457/07 Komisja przeciwko Portugalii, Zb.Orz. s. I-8091, pkt 55; z dnia 14 października 2010 r. w sprawie C-535/07 Komisja przeciwko Austrii, Zb.Orz. s. I-9483, pkt 41).

16 Jeżeli tak nie jest, nie można uznać, że nieprawidłowość tę usuwa fakt, iż pozwane państwo członkowskie przedstawiło swoje uwagi odnośnie do uzasadnionej opinii (zob. ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Austrii, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo). Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi stanowi bowiem, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, zasadniczą gwarancję nie tylko dla ochrony praw zainteresowanego państwa członkowskiego, ale również dla zapewnienia, aby przedmiot potencjalnego postępowania spornego był jasno sprecyzowany (zob. w szczególności wyroki: z dnia 9 listopada 1999 r. w sprawie C-365/97 Komisja przeciwko Włochom, Rec. s. I-7773, pkt 35; z dnia 10 kwietnia 2003 r. w sprawie C-392/99 Komisja przeciwko Portugalii, Rec. s. I-3373, pkt 133).

17 Tymczasem w niniejszej sprawie nie budzi wątpliwości okoliczność, że wezwanie do usunięcia uchybienia skierowane do Republiki Portugalskiej w dniu 29 lutego 2008 r. nie zawierało żadnego odniesienia do podnoszonego naruszenia art. 31 porozumienia EOG, co zresztą Komisja przyznała na rozprawie.

18 W konsekwencji należy stwierdzić niedopuszczalność skargi w zakresie dotyczącym zarzutu opartego na naruszeniu wspomnianego postanowienia.

19 Ponadto Komisja nie wyjaśniła wystarczająco dokładnie, w jaki sposób art. 76 C CIRC – który przewiduje w odniesieniu do wspólników natychmiastowe opodatkowanie cichych rezerw związanych z udziałami w kapitale spółek przy przeniesieniu ich siedziby statutowej i faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego – może ustanawiać przeszkodę dla korzystania przez zainteresowane spółki ze swobody przedsiębiorczości.

20 Co za tym idzie, należy stwierdzić niedopuszczalność zarzutu drugiego Komisji.

W przedmiocie skargi

21 Tytułem wstępu należy podkreślić, że Komisja nie kwestionuje prawa państw członkowskich do opodatkowania zysków powstałych na ich odpowiednich terytoriach.

22 Zarzuca ona Republice Portugalskiej co do istoty wprowadzoną przez sporne przepisy różnicę w traktowaniu podatkowym cichych rezerw między z jednej strony przeniesieniem działalności spółki do innego państwa członkowskiego, a z drugiej strony podobnym przeniesieniem w granicach terytorium Portugalii. Jeżeli spółka korzysta z przysługującej jej swobody przedsiębiorczości i przenosi działalność z terytorium Portugalii do innego państwa członkowskiego, decyzja taka nie może zdaniem Komisji skutkować nałożeniem podatku, który zostanie pobrany wcześniej lub w wyższej kwocie niż podatek, który znalazłby zastosowanie do spółki dokonującej przeniesienia działalności, lecz pozostającej na terytorium Portugalii. Sporne przepisy mogą zatem ustanawiać przeszkody dla korzystania przez zainteresowane spółki ze swobody przedsiębiorczości, a tym samym naruszać art. 49 TFUE.

23 Jak zauważył rzecznik generalny w pkt 26 i 49–54 opinii, jest w tym względzie bezsporne, między innymi w świetle ww. wyroku w sprawie National Gris Indus, że swoboda przedsiębiorczości znajduje zastosowanie do przeniesienia działalności spółki z terytorium Portugalii do innego państwa członkowskiego, niezależnie od tego, czy dana spółka przenosi siedzibę statutową i faktyczny zarząd poza terytorium Portugalii lub czy przenosi aktywa stałego zakładu położonego na terytorium Portugalii do innego państwa członkowskiego.

24 Artykuł 49 TFUE wymaga zniesienia ograniczeń swobody przedsiębiorczości. Swoboda ta obejmuje przysługujące spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Wspólnoty Europejskiej prawo wykonywania działalności w innych państwach członkowskich za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji (zob. wyroki: z dnia 23 października 2008 r. w sprawie C-157/07 Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, Zb.Orz. s. I-8061, pkt 28; z dnia 25 lutego 2010 r. w sprawie C-337/08 X Holding, Zb.Orz. s. I-1215, pkt 17).

25 Nawet jeśli brzmienie postanowień traktatu FUE odnoszących się do swobody przedsiębiorczości wskazuje, że mają na celu zapewnienie możliwości korzystania z traktowania krajowego w przyjmującym państwie członkowskim, to jednocześnie stoją one na przeszkodzie temu, aby państwo członkowskie pochodzenia utrudniało podejmowanie działalności w innym państwie członkowskim przez swego obywatela lub spółkę utworzoną zgodnie z jego ustawodawstwem (ww. wyrok w sprawie National Grid Indus, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecznictwem za ograniczenia swobody przedsiębiorczości należy uznać wszelkie środki, które zakazują korzystania z tej swobody, ograniczają je lub zmniejszają jego atrakcyjność (ww. wyrok w sprawie National Grid Indus, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 W konsekwencji należy stwierdzić, że – jak podnosi Komisja w ramach zarzutu pierwszego – art. 76 A i 76 B CIRC ustanawiają przeszkody dla swobody przedsiębiorczości, jako że w przypadku przeniesienia przez spółkę portugalską siedziby statutowej i faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego oraz w przypadku częściowego lub całkowitego przeniesienia do innego państwa członkowskiego aktywów położonego na terytorium Portugalii stałego zakładu spółki niebędącej rezydentem Portugalii taka spółka jest penalizowana pod względem finansowym w stosunku do podobnej spółki zachowującej działalność na terytorium Portugalii.

28 Na mocy spornych przepisów spółka portugalska przenosząca siedzibę statutową i faktyczny zarząd poza terytorium Portugalii zostaje bowiem opodatkowana w odniesieniu do cichych rezerw. Nie dzieje się tak natomiast w przypadku, gdy ta sama spółka zachowuje siedzibę na terytorium Portugalii, zostaje ona bowiem wówczas opodatkowana wyłącznie w odniesieniu do zrealizowanych zysków. Omawiane

przepisy przewidują ponadto opodatkowanie cichych rezerw w razie częściowego lub całkowitego przeniesienia do innego państwa członkowskiego aktywów położonego na terytorium Portugalii stałego zakładu spółki niebędącej rezydentem Portugalii, podczas gdy przenoszenie aktywów w ramach terytorium Portugalii nie skutkuje takim opodatkowaniem. Taka różnica w traktowaniu może zniechęcać spółkę do przenoszenia działalności z terytorium Portugalii do innego państwa członkowskiego (zob. podobnie wyrok z dnia 6 września 2012 r. w sprawie C-380/11 DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., pkt 36).

29 Stwierdzonego w ten sposób odmiennego traktowania nie można tłumaczyć obiektywną różnicą w sytuacji. Jak bowiem wskazał co do istoty rzecznik generalny w pkt 55, 94–99 i 111 opinii, w świetle uregulowań państwa członkowskiego dotyczących opodatkowania zysków osiągniętych na jego terytorium sytuacja spółki, która przenosi siedzibę statutową i faktyczny zarząd do innego państwa członkowskiego, a także sytuacja spółki, która przenosi do innego państwa członkowskiego część lub całość aktywów położonego w Portugalii stałego zakładu, jest – w zakresie opodatkowania zysków osiągniętych w pierwszym państwie członkowskim przed tymi operacjami – analogiczna do sytuacji spółki ograniczającej te operacje do terytorium krajowego (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Finanziaria di Diego della Valle & C., pkt 37).

30 Zważywszy, że art. 76 B lit. a) CIRC przewiduje nałożenie podatku w sytuacji, w której zaprzestanie działalności na terytorium Portugalii jest konsekwencją nie tyle przeniesienia do innego państwa członkowskiego całości działalności przydzielonej stałemu zakładowi położonemu w Portugalii, ile zaprzestania przez podlegającą opodatkowaniu spółkę przedmiotowej działalności gospodarczej, w świetle art. 43 CIRC należy stwierdzić brak różnicy w traktowaniu między sytuacją objętą art. 49 TFUE a sytuacją czysto wewnętrzną. Jak bowiem wskazała Republika Portugalska, wspomniany art. 43 CIRC przewiduje opodatkowanie portugalskiej spółki w odniesieniu do cichych rezerw związanych z aktywami wyłączonymi z działalności gospodarczej tej spółki. W tym zakresie ograniczenie swobody przedsiębiorczości nie ma więc miejsca.

31 Jeśli chodzi o istnienie ewentualnego uzasadnienia stwierdzonego ograniczenia swobody przedsiębiorczości oraz o jego proporcjonalny charakter, należy przypomnieć, że w pkt 86 ww. wyroku w sprawie National Grid Indus Trybunał orzekł, iż art. 49 TFUE sprzeciwia się uregulowaniu państwa członkowskiego, które nakłada natychmiastowy pobór podatku od cichych rezerw związanych ze składnikami majątkowymi spółki przenoszącej siedzibę faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego już w chwili rzeczonego przeniesienia.

32 Ponadto z pkt 73 ww. wyroku w sprawie National Grid Indus wynika, że przepisy krajowe oferujące spółce, która przenosi siedzibę faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego, wybór między natychmiastową zapłatą należnej kwoty opodatkowania a odroczoną zapłatą kwoty rzeczonego opodatkowania, połączoną w danym wypadku z odsetkami według właściwych przepisów krajowych, stanowią środek mniej szkodliwy dla swobody przedsiębiorczości niż środek będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym.

33 W tej kwestii należy nadmienić, że Republika Portugalska przyznała w udzielonej na piśmie odpowiedzi na wezwanie Trybunału, o którym mowa w pkt 12 niniejszego wyroku, że gdyby Trybunał miał stwierdzić, iż jej ustawodawstwo rzeczywiście ogranicza korzystanie ze swobody przedsiębiorczości, byłaby ona zobowiązana do wprowadzenia w krajowych przepisach zmiany polegającej na przyznaniu spółkom zamierzającym przenieść siedzibę do innego państwa członkowskiego możliwości zwolnienia z obowiązku natychmiastowego uiszczenia pełnej kwoty podatku od cichych rezerw osiągniętych na terytorium Portugalii.

34 Należy dodać – odmiennie od przedstawionego na rozprawie stanowiska Republiki Portugalskiej – że taki sam wniosek jak w pkt 31 niniejszego wyroku nasuwa się w odniesieniu do opodatkowania cichych rezerw związanych z przenoszonymi do innego państwa członkowskiego aktywami stałego zakładu położonego na terytorium Portugalii. Zawarta w pkt 57 ww. wyroku w sprawie National Grid

Indus uwaga, zgodnie z którą „majątek spółki jest bowiem bezpośrednio związany z działalnością gospodarczą, która ma na celu wypracowanie zysku", i na którą to uwagę powołuje się Republika Portugalska, została poczyniona nie w ramach analizy ograniczającego charakteru istotnych dla tamtej sprawy przepisów krajowych, lecz w ramach analizy ich proporcjonalności, gdyż przepisy te odmawiały uwzględnienia strat poniesionych po przeniesieniu siedziby faktycznego zarządu spółki do innego państwa członkowskiego. Nie jest zatem możliwe, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 102 opinii, wyprowadzenie z powyższego stwierdzenia Trybunału wniosku, że, po pierwsze, zakończenie przydzielenia aktywów stałego zakładu do wszelkiej działalności gospodarczej w państwie członkowskim, i po drugie, przeniesienie takich aktywów do innego państwa członkowskiego w związku z zaprzestaniem działalności tego stałego zakładu w pierwszym państwie członkowskim, stanowią porównywalne sytuacje.

35 Mając na uwadze całość powyższych rozważań, należy stwierdzić, że zarzut pierwszy Komisji, w zakresie, w jakim został oparty na naruszeniu art. 49 TFUE, jest zasadny w odniesieniu do przeniesienia przez portugalską spółkę siedziby statutowej i faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego lub przeniesienia przez spółkę niebędącą rezydentem Portugalii części lub całości aktywów przydzielonych położonemu w Portugalii stałemu zakładowi z Portugalii do innego państwa członkowskiego, oraz oddalić skargę w pozostałym zakresie.

W przedmiocie kosztów

36 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu postępowania kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Republiki Portugalskiej kosztami postępowania, a ta przegrała sprawę w odniesieniu do większości swoich żądań, należy obciążyć ją kosztami postępowania.

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

1) **Poprzez przyjęcie i utrzymanie w mocy art. 76 A i 76 B Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (kodeksu podatku dochodowego od osób prawnych) – mających zastosowanie do przypadku przeniesienia przez portugalską spółkę siedziby statutowej i faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego lub do przypadku przeniesienia przez spółkę niebędącą rezydentem Portugalii części lub całości aktywów przydzielonych położonemu w Portugalii stałemu zakładowi z Portugalii do innego państwa członkowskiego – które przewidują natychmiastowe opodatkowanie cichych rezerw związanych z danymi aktywami, lecz nie przewidują go w odniesieniu do cichych rezerw wynikających z operacji czysto krajowych, Republika Portugalska uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciążą na mocy art. 49 TFUE.**

2) **W pozostałym zakresie skarga zostaje oddalona.**

3) **Republika Portugalska zostaje obciążona kosztami postępowania.**

Podpisy