Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
NIILA JÄÄSKINENA
przedstawiona w dniu 26 lutego 2015 r.[1]

Sprawa C-657/13

Verder LabTec GmbH & Co. KG
przeciwko
Finanzamt Hilden

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Finanzgericht Düsseldorf (Niemcy)]

Swoboda przedsiębiorczości — Ujawnienie i opodatkowanie cichych rezerw powstałych w wyniku przeniesienia aktywów ze stałego zakładu przedsiębiorstwa w jednym państwie członkowskim do innego stałego zakładu w innym państwie członkowskim — Istnienie ograniczenia — Określenie w chwili przeniesienia kwoty niezrealizowanych zysków kapitałowych mających wpływ na dochód podlegający opodatkowaniu — Względy uzasadniające — Zachowanie rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi — Płatność i pobór podatku w dziesięciu rocznych ratach — Proporcjonalność

I – Wprowadzenie

1. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w niniejszej sprawie dotyczy przepisów podatkowych w Republice Federalnej Niemiec, ustanawiających płatność kwoty zobowiązania podatkowego od cichych (nieujawnionych) rezerw w rocznych ratach. Przepisy te znajdują zastosowanie w sytuacji, gdy składniki majątkowe należące do przedsiębiorstwa są przenoszone ze stałego zakładu należącego do niemieckiego przedsiębiorstwa do zagranicznego zakładu tego samego przedsiębiorstwa.

2. Spółka komandytowa prawa niemieckiego przeniosła składniki majątku składające się z różnych praw własności intelektualnej z miejsca jego pochodzenia, którym był stały zakład w Niemczech, do stałego zakładu w Niderlandach. Zdaniem właściwego organu podatkowego spowodowało to powstanie zobowiązania podatkowego zgodnie z prawem niemieckim, na skutek ujawnienia cichych rezerw, związanych z przeniesionymi składnikami majątkowymi. Podatek nie był jednak należny od razu, lecz organy podatkowe rozłożyły go na roczne raty w okresie dziesięciu lat.

3. Spółka zaskarżyła decyzję organów podatkowych przed sądami w Niemczech, co doprowadziło do przedłożenia niniejszego odesłania prejudycjalnego przez Finanzgericht Düsseldorf (sądu finansowego w Düsseldorfie). Problemy prawne wynikające z tego sporu dotyczą kwestii, czy kwestionowane przepisy niemieckie ograniczają swobodę przedsiębiorczości, oraz czy mogą być usprawiedliwione potrzebą zachowania niemieckiego władztwa podatkowego w odniesieniu do niezrealizowanych

1 — Język oryginału: angielski.

zysków kapitałowych (cichych rezerw), wypracowanych w tym państwie członkowskim przed przeniesieniem aktywów za granicę, oraz czy są one proporcjonalne, w szczególności wobec faktu, że z jednej strony podatek jest należny nawet przed rzeczywistą realizacją aktywów, a z drugiej strony, że pokrycie podatku rozłożone jest na dziesięć lat.

4. Podobny problem był już rozpatrywany przez Trybunał, przede wszystkim w sprawach takich jak National Grid Indus [2], w odrębnych postępowaniach dotyczących uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego wytoczonych przez Komisję przeciwko Portugalii, Hiszpanii i Danii [3], a ostatnio w sprawie DMC [4]. Jednakże niniejsza sprawa różni się od powyższych stanem faktycznym.

II – Ramy prawne

5. Szczególnie skomplikowane ramy prawa krajowego można w skrócie przedstawić następująco:

6. Początkowo prawo niemieckie nie przewidywało podstawy dla tzw. „opodatkowania z tytułu wydzielenia". Opierało się ono na orzecznictwie federalnego trybunału finansowego (Bundesfinanzhof), z 1969 r., zgodnie z którym przeniesienie składnika majątkowego z przedsiębiorstwa krajowego do jego stałego zakładu zagranicznego należy uznać za pobranie w rozumieniu § 4 ust. 1 zdanie drugie Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym, zwanej dalej „EStG"). W celu zmniejszenia uciążliwości dla podatników, praktyka administracyjna organów podatkowych pozwalała im na wybór pomiędzy natychmiastowym uwzględnieniem niezrealizowanych zysków kapitałowych w dochodzie podlegającym opodatkowaniu, a odroczeniem poboru podatku i uwzględnieniem tego zysku jako kwoty wyrównawczej z tytułu niezapłaconych zobowiązań podatkowych w poszczególnych bilansach podatkowych w okresie dziesięciu lat.

7. „Opodatkowanie z tytułu wydzielenia" zostało po raz pierwszy uregulowane prawnie w Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (ustawie o środkach podatkowych związanych z wprowadzeniem spółki europejskiej i zmianie innych przepisów podatkowych, zwanej dalej „SEStEG") z dnia 7 grudnia 2006 r. [5]

8. Dodane do EStG uregulowanie § 4 ust. 1 zdanie trzecie EStG, brzmi: „Za pobranie do celów niezwiązanych z przedmiotem przedsiębiorstwa uważa się również wyłączenie lub ograniczenie kompetencji podatkowej Republiki Federalnej Niemiec w odniesieniu do zysku ze zbycia lub użytkowania składnika majątkowego".

9. SEStEG wprowadziła również § 4g EStG, który stanowi, że w wypadkach, w których składnik majątkowy wskutek przyporządkowania do stałego zakładu tego samego podatnika w innym państwie członkowskim UE zgodnie z § 4 ust. 1 zdanie trzecie EStG uznaje się za wydzielony, na wniosek podatnika tworzona jest pozycja wyrównawcza w wysokości różnicy między wartością księgową a wartością rynkową składnika majątkowego. Ten składnik majątkowy likwidowany jest w roku gospodarczym utworzenia pozycji i w kolejnych czterech latach gospodarczych za każdym razem w jednej piątej, zwiększając zysk.

2 — C-371/10, EU:C:2011:785.

3 — Wyroki w sprawach: Komisja/Hiszpania (C-269/09, EU:C:2012:43); Komisja/Portugalia, (C-38/10, EU:C:2012:521) i Komisja/Dania (C-261/11, EU:C:2013:480).

4 — Wyrok w sprawie DMC (C-164/12, EU:C:2014:20). Jak wskazał w swoich uwagach na piśmie rząd włoski, w czasie sporządzania odesłania prejudycjalnego Finanzgericht nie mógł jeszcze skorzystać z wyroku w sprawie DMC.

5 — *Bundesgesetzblatt* (BGBl.) I 2006, 2782.

10. W roku 2010, w reakcji na orzeczenie Bundesfinanzhof[6], § 4 ust. 1 EStG został zmieniony. Po pierwsze, w § 4 ust. 1 EStG po zdaniu trzecim dodano nowe zdanie czwarte. Brzmi ono następująco:

„Wyłączenie lub ograniczenie prawa do opodatkowania w odniesieniu do zysku ze zbycia składnika majątkowego ma miejsce w szczególności wtedy, gdy składnik majątkowy przyporządkowany dotychczas krajowemu stałemu zakładowi podatnika należy przyporządkować stałemu zakładowi zagranicznemu".

11. Po drugie, § 52 ust. 8b EStG, w którym do tej pory uregulowane było tylko to, że § 4 ust. 1 zdanie trzecie EStG, w brzmieniu nadanym przez SEStEG, obowiązuje od 2006 r., został zmieniony w ten sposób, że § 4 ust. 1 zdanie trzecie EStG stosuje się również do wcześniejszych okresów rozliczeniowych, jeżeli miało miejsce przeniesienie składnika majątkowego do stałego zakładu zagranicznego, którego przychody są zwolnione w Niemczech na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, oraz że § 4 ust. 1 zdanie czwarte EStG obowiązuje we wszystkich przypadkach, w których stosuje się § 4 ust. 1 zdanie trzecie EStG.

III – Postępowanie główne, przedłożone pytanie i postępowanie przed Trybunałem

12. Verder LabTec GmbH& Co KG (zwana dalej także „spółką komandytową") jest spółką komandytową z siedzibą w Haan w Niemczech. Verder LabTec Beteiligungs GmbH („komplementariusz"), który także ma siedzibę w Haan, jest komplementariuszem w spółce[7]. Tarco B.V. i Labo-Tech B.V., obie mające siedzibę w Niderlandach, są komandytariuszami. Od maja 2005 r. spółka komandytowa zajmowała się wyłącznie zarządzaniem własnymi prawami do patentów, znaków towarowych i wzorów użytkowych. Umową z dnia 25 maja 2005 r. przeniosła te prawa na swój stały zakład niderlandzki we Vleuten[8].

13. W ramach kontroli skarbowej administracja skarbowa (Finanzamt Hilden) doszła do wniosku, że przeniesienie praw własności intelektualnej musi odbywać się z ujawnieniem cichych rezerw o wartości wynikającej z porównania z transakcjami osób trzecich w chwili przeniesienia. Strony zgodziły się co do wartości cichych rezerw, a administracja skarbowa stwierdziła, że nie należy ich poddać natychmiastowemu opodatkowaniu w pełnej wysokości, lecz ze względów słuszności zneutralizować pozycją do rozliczenia w takiej samej wysokości; tę pozycję do rozliczenia należy następnie zlikwidować liniowo przez okres 10 lat, zwiększając zysk. Innymi słowy Finanzamt Hilden odroczył pobór podatku ze względów słuszności rozkładając ciche rezerwy na 10 lat. W decyzji na rok 2005 w sprawie odrębnego i jednolitego ustalenia podstaw opodatkowania z dnia 17 sierpnia 2009 r. Finanzamt Hilden ustalił przychody z działalności gospodarczej spółki komandytowej z uwzględnieniem cichych rezerw. Odwołanie od tej decyzji Finanzamt Hilden oddalił jako bezzasadne decyzją w sprawie odwołania z dnia 19 września 2011 r.

6 — Wyrokiem z dnia 17 lipca 2008 r., a więc w chwili, kiedy obowiązywał już § 4 ust. 1 zdanie trzecie EStG w brzmieniu nadanym przez SEStEG, Bundesfinanzhof – w sprawie dotyczącej okresu rozliczeniowego 1985 – zrezygnował z teorii pobrania końcowego. Stwierdził, że przeniesienie składnika majątkowego do stałego zakładu zagranicznego tego samego przedsiębiorstwa nie stanowi pobrania. Nie ma potrzeby, by uznać przeniesienie składnika majątkowego przedsiębiorstwa krajowego do jego stałego zakładu zagranicznego za okoliczność realizacji zysku, gdyż późniejsze opodatkowanie powstałych w kraju rezerw ukrytych nie ucierpi na tym, że zagraniczne zyski stałego zakładu są zwolnione z opodatkowania w Niemczech. Z powodu tej zmiany orzecznictwa ustawodawca zdecydował się zmienić § 4 ust. 1 zdanie trzecie EStG. Nastąpiło to w Jahressteuergesetz 2010 (rocznej ustawie podatkowej) z dnia 8 grudnia 2010 r. (BGBl. I 2010, 1768) w celu zapewnienia, że zasady wynikające z wyroku z dnia 17 lipca 2008 r. pozostaną ograniczone do rozstrzygniętego indywidualnego przypadku i że teorię pobrania końcowego, tak jak została zapisana ustawowo w § 4 ust. 1 zdanie trzecie EStG, będzie należało stosować do wszystkich nierozstrzygniętych jeszcze spraw.

7 — W Niemczech spółki komandytowe, w których komplementariuszem jest spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (GmbH & Co.), są popularne ze względów podatkowych. Zobacz M. Hensler, L. Strohn, *Gesellschaftsrecht*, 2. Auflage 2014, Beck, Munich, s. 403, 404, 511. Niemiecki system podatkowy w odniesieniu do spółek komandytowych jest przejrzysty, co oznacza, że spółka taka sama w sobie nie jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych lub fizycznych, lecz jedynie podmiotem podatkowym, w tym znaczeniu, że przychód z jej działalności, podlegający opodatkowaniu, jest obliczany oddzielnie dla każdego wspólnika. Podatki są pobierane na poziomie wspólników.

8 — Strony tej umowy nie zostały określone w odesłaniu prejudycjalnym. Z kontekstu rozumiem, że są nimi wspólnicy spółki komandytowej. Nie wydaje się to jednak istotne dla udzielenia odpowiedzi na pytanie prejudycjalne.

14. Spółka komandytowa podnosi przed sądem krajowym, że ustawodawstwo niemieckie narusza zasadę swobody przedsiębiorczości, o której mowa w art. 49 TFUE. Ponadto natychmiastowy pobór podatku w chwili przeniesienia składników majątkowych jest nieproporcjonalny, podczas gdy istnieje mniej dotkliwa możliwość poboru podatku w chwili realizacji zysku kapitałowego.

15. W związku z powyższym Finanzgericht Düsseldorf zwrócił się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy jest zgodne ze swobodą przedsiębiorczości na podstawie art. 49 TFUE, jeżeli w wypadku przeniesienia składnika majątkowego z krajowego do zagranicznego [stałego] zakładu tego samego przedsiębiorstwa uregulowanie krajowe przewiduje, że ma miejsce pobranie do celów niezwiązanych z przedmiotem przedsiębiorstwa, powodujące, że poprzez ujawnienie cichych rezerw powstaje zysk związany z pobraniem, a inne uregulowanie krajowe daje możliwość równomiernego rozłożenia tego zysku na pięć albo dziesięć lat gospodarczych?”.

16. Verder Labtec GmbH & Co.KG, Finanzamt Hilden, oraz rządy belgijski, duński, niemiecki, hiszpański, włoski, niderlandzki i szwedzki oraz Komisja przedstawiły swoje uwagi na piśmie. Rozprawa nie została przeprowadzona.

IV – Analiza

A – *Uwagi wstępne*

1. Dopuszczalność

17. Według spółki komandytowej to pytanie prejudycjalne jest niedopuszczalne ze względu na to, że jest hipotetyczne, ponieważ okresy pięcioletni i dziesięcioletni na pobór podatku wskazane przez Finanzgericht nie mają zastosowania do roku gospodarczego 2005. Komisja jest zdania, że odesłanie prejudycjalne jest, czy też może być, hipotetyczne, w zakresie, w jakim dotyczy okresu pięcioletniego, jeśli wziąć pod uwagę, że nie ma on zastosowania do roku gospodarczego 2005. Finanzamt i rząd niemiecki także wskazują, że okres pięcioletni nie ma zastosowania do rozstrzygnięcia sporu będącego przedmiotem postępowania głównego.

18. Moim zdaniem pytanie prejudycjalne jest hipotetyczne w zakresie, w jakim dotyczy ono proporcjonalności pięcioletniego okresu na zapłatę podatku. Jest tak dlatego, że nie została wydana decyzja niemieckiej administracji podatkowej dotycząca spółki komandytowej, wobec której taki okres miałby zastosowanie. Natomiast okres dziesięcioletni został dopuszczony przez Finanzamt jako okres na zapłatę podatku, więc w tym zakresie pytanie prejudycjalne nie jest hipotetyczne. Zatem, w odniesieniu do terminu ściągnięcia podatku, Trybunał powinien ograniczyć się do rozważenia zgodności z prawem Unii tylko okresu dziesięcioletniego.

2. Ciche rezerwy i podatek pobierany przy przeniesieniu aktywów za granicę

19. Pojęcie cichych (nieujawnionych) rezerw odnosi się zysków, najczęściej zysków kapitałowych, które nie są wliczane do podstawy opodatkowania podatnika dla celów podatku dochodowego. Ciche rezerwy mogą pochodzić ze wzrostu wartości aktywów lub być wynikiem stosowania przepisów podatkowych umożliwiających wyższą amortyzację niż rzeczywiste zużycie aktywów w wyniku ich zniszczenia i zużycia lub inne odliczenia na podstawie wydatków, które nie zostały jeszcze poniesione [9].

9 — Zobacz K. Von Brocke, S. Müller, Exit Taxes, *EC Tax Review* 6 (2013) s. 299–304. Ponadto ciche rezerwy mogą być gromadzone w wyniku utworzenia przez podatnika wartości niematerialnych i prawnych takich jak wartość firmy, lecz niewykazanych w bilansie po stronie aktywów.

20. Niezrealizowane zyski kapitałowe nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym w roku, w którym zostały osiągnięte. Ich opodatkowanie jest odłożone, zazwyczaj do czasu, kiedy przychód zostanie rzeczywiście zrealizowany. Jest tak dlatego, że do czasu ich realizacji, ciche rezerwy nie mają wpływu na zdolność podatnika do zapłaty podatku. Jednakże, szczególnie w przypadku aktywów niefinansowych lub mienia podatnego na spadek wartości, niekoniecznie zachodzi realizacja aktywów poprzez ich zbycie, lecz ciche rezerwy ulegają „roztopieniu", kiedy wartość ekonomiczna aktywów zbliża się do zera, np. ze względu na zniszczenie i zużycie maszyn, lub wygaśnięcie prawa własności intelektualnej.

21. Ciche rezerwy mają także wpływ na dochód podlegający opodatkowaniu w przypadku ich wycofania (wyłączenia) do celów innych niż prowadzenie przedsiębiorstwa. Oznacza to, że składnik aktywów zostaje usunięty z podstawy opodatkowania podatnika. Może tak się zdarzyć na przykład gdy składnik aktywów zostaje przeniesiony z majątku przedsiębiorstwa do prywatnej konsumpcji przez przedsiębiorcę albo ze spółki do majątku wspólników bez opłat, albo poniżej wartości rynkowej tego składnika. Jednakże najważniejsze przykłady wyłączenia wiążą się z opuszczeniem osobowego lub terytorialnego zasięgu władztwa podatkowego danego państwa.

22. Przeniesienie aktywów za granicę, mające wpływ na sytuację podatkową, prowadzące do nałożenia tak zwanego podatku związanego z przeniesieniem aktywów za granicę, może dotyczyć podatnika, przedmiotu opodatkowania lub jednego i drugiego. Migracje podmiotu opodatkowania, czy to osoby fizycznej, czy prawnej, do innego państwa zazwyczaj wiążą się z przeniesieniem na to drugie państwo władztwa podatkowego. To samo dotyczy przeniesienia do innego państwa przedmiotu opodatkowania, takiego jak aktywa biznesowe. W przypadku stałego zakładu przedsiębiorstwa [10] kwestia zmiany siedziby lub przeniesienia aktywów może dotyczyć podatnika, przedmiotu opodatkowania lub jednego i drugiego [11].

23. Artykuł 7 i art. 13 ust. 2 modelowej konwencji OECD w odniesieniu do podatku dochodowego od osób prawnych i podatku od zysków kapitałowych uznają władztwo podatkowe zarówno państwa siedziby, jak i państwa przyjmującego w stosunku do stałego zagranicznego zakładu przedsiębiorstwa. W celu uniknięcia podwójnego opodatkowania tych samych dochodów, państwa siedziby mogą powstrzymać się od opodatkowania dochodów stałych zagranicznych zakładów swoich przedsiębiorstw. Tak jest w przypadku Niemiec, które zwolniły z opodatkowania podatkiem dochodowym stałe zakłady w Niderlandach przedsiębiorstw mających siedzibę w Niemczech [12].

24. Dla podatników podatki przy przeniesieniu za granicę aktywów lub zmianie siedziby mogą tworzyć sytuację podwójnego opodatkowania cichych rezerw albo braku ich opodatkowania. Pierwszy przypadek zachodzi wtedy, gdy państwo, z którego podatnik przenosi się, opodatkowuje różnicę pomiędzy wartością księgową (w księgowości podatkowej) a wartością rynkową składnika aktywów, podczas gdy państwo przyjmujące stosuje tę samą wartość rynkową jako podstawę opodatkowania przy zbyciu tego składnika aktywów, nie pozwalając na dokonanie odliczenia podatku nałożonego w państwie, z którego przenoszone są aktywa. Natomiast w drugiej z opisanych sytuacji cicha rezerwa

10 — W rozumieniu art. 5 ust. 1 i 2 modelowej konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku w wersji z 2010 r. (OECD 2012, OECD Publishing, http://dx.doi.org) pojęcie „stały zakład" oznacza stałą placówkę, przez którą całkowicie lub częściowo prowadzona jest działalność gospodarcza przedsiębiorstwa, w szczególności oddział.

11 — Przypominam, że dyrektywa 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 (Dz.U. L 225, s. 1) posługuje się pojęciem przekazania aktywów, któremu nadaje szczegółowe i wąskie znaczenie. Zgodnie z definicją w art. 2 lit. c) dyrektywy 90/434: „do celów dyrektywy […] c) »przekazanie aktywów« oznacza operację, przez którą spółka przekazuje, bez przechodzenia w stan likwidacji, jeden lub więcej swoich oddziałów innej spółce, w zamian za przekazanie papierów wartościowych reprezentujących kapitał spółki przejmującej przekaz".

12 — Właściwe przepisy umowy z 1959 r. o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy Niemcami a Niderlandami zostały przedstawione w uwagach na piśmie Belgii i Niemiec. Zgodnie z art. 20 ust. 2 umowy, Niemcy, jako państwo siedziby podatnika, wyłączają z podstawy opodatkowania wszelkie dochody lub kapitał, które na podstawie umowy mogą zostać opodatkowane w Niderlandach. Dotyczy to stałych zakładów niemieckich przedsiębiorstw w Niderlandach (art. 5).

może pozostać nieopodatkowana w wyniku nienałożenia podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych w państwie, z którego przenoszone są aktywa i stosowania rzeczywistej wartości składnika aktywów jako jego wartości przy wwozie („przeszacowanie"), jeśli składnik aktywów zostanie zbyty po cenie równej tej wartości [13].

25. Ponadto podatek związany ze zmianą siedziby lub przeniesieniem aktywów za granicę, jeśli zostaje pobrany przed realizacją składnika aktywów, może prowadzić do niekorzystnych skutków w zakresie płynności finansowej po stronie podmiotu opodatkowania.

26. Uwagi przedstawione w niniejszej sprawie stanowią odbicie trwałej różnicy zdań pomiędzy Komisją a państwami członkowskimi co do akceptowalności i sposobów funkcjonowania podatków od niezrealizowanych zysków kapitałowych w ramach rynku wewnętrznego [14]. Podczas gdy Komisja i Rada wydają się podzielać podstawowy pogląd, że podatki od niezrealizowanych zysków kapitałowych stanowią ograniczenie wolności rynku wewnętrznego, lecz jednocześnie są nieuniknioną konsekwencją zasady terytorialności podatkowej, regulującej rozdział władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi, to jednak różnią się w poglądach na to, czy jest to uzasadnione i proporcjonalne. Nie jest zatem zaskoczeniem, że podatki od niezrealizowanych zysków kapitałowych stały się przedmiotem stosunkowo obszernego orzecznictwa Trybunału.

3. Podsumowanie najważniejszych precedensów

27. Nie istnieje orzeczenie Trybunału, które mogłoby być bezpośrednio przełożone na niniejszą sprawę. Wobec tego przegląd sytuacji faktycznych będących przedmiotem rozważań w tych sprawach i ustaleń dokonanych przez Trybunał może stanowić pożyteczną wskazówkę dla rozstrzygnięcia, czy argumentacja podniesiona przez spółkę komandytową znajduje oparcie w prawie Unii.

28. W sprawie National Grid Indus (EU:C:2011:785) spółka niderlandzka przeniosła siedzibę faktycznego zarządu do Zjednoczonego Królestwa. Zgodnie z odpowiednią umową o unikaniu podwójnego opodatkowania, po przeniesieniu uznano, że jej siedziba dla celów podatkowych znajduje się w Zjednoczonym Królestwie, pozostawała ona jednak spółką prawa niderlandzkiego, co do zasady podlegającą opodatkowaniu w Niderlandach. Ponieważ jednak spółka ta nie miała stałego zakładu w Niderlandach, ze względu na warunki umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, jedynie Zjednoczone Królestwo miało prawo do opodatkowania dochodów i zysków kapitałowych tej spółki po przeniesieniu. Zgodnie z prawem niderlandzkim w chwili przeniesienia siedziby powinno nastąpić opodatkowanie podatkiem rozliczeniowym niezrealizowanych zysków kapitałowych.

29. W zakresie, w jakim ma to znaczenie dla niniejszej sprawy, Trybunał udzielił na pytania prejudycjalne przedstawione przez Gerechtshof Amsterdam odpowiedzi, że art. 49 TFUE nie sprzeciwia się uregulowaniu państwa członkowskiego, na którego mocy kwota podatku od niezrealizowanych zysków związanych ze składnikami majątkowymi spółki jest ustalana ostatecznie – bez uwzględnienia strat, ani też zysków, które mogą być zrealizowane później – w chwili, gdy spółka z uwagi na przeniesienie siedziby jej faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego przestaje osiągać zyski podlegające opodatkowaniu w pierwszym państwie członkowskim. Jednakże art. 49 TFUE sprzeciwia się uregulowaniu państwa członkowskiego, które nakłada natychmiastowy pobór podatku od niezrealizowanych zysków związanych ze składnikami majątkowymi spółki przenoszącej siedzibę faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego już w chwili rzeczonego przeniesienia.

13 — Zobacz Komunikat Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego z dnia 19 grudnia 2006 r.: Opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku zmiany siedziby lub miejsca zamieszkania dla celów podatkowych oraz potrzeba koordynacji polityki podatkowej państw członkowskich, KOM(2006) 825 wersja ostateczna, s. 4–8. Zobacz również opinię rzecznik generalnej Kokott w sprawie National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:563), pkt 47–49.

14 — Ibid. i rezolucja Rady z dnia 2 grudnia 2008 r. w sprawie koordynacji w dziedzinie opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku zmiany siedziby lub miejsca zamieszkania do celów podatkowych (Dz.U. C 323, s. 1).

30. Oprócz wprowadzenia rozróżnienia pomiędzy ustaleniem kwoty podlegającego opodatkowaniu zysku i poborem podatku, Trybunał stwierdził, że *przepisy niderlandzkie są odpowiednie* do zagwarantowania zachowania rozdziału kompetencji podatkowych między danymi państwami członkowskimi, gdyż *niezrealizowane zyski związane z dobrem gospodarczym są opodatkowane w państwie członkowskim, w którym powstały*[15] (podkreślenia moje). Zwracam uwagę, że okoliczność, iż spółka nadal podlegała obowiązkowi podatkowemu w Niderlandach, chociaż nie osiągała tam już żadnych zysków podlegających opodatkowaniu, nie miała decydującego znaczenia.

31. W sprawie Komisja/Portugalia (EU:C:2012:521) Trybunał określił zarzut pierwszy Komisji jako twierdzenie, że właściwe przepisy prawa portugalskiego 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 stałego zakładu spółki niebędącej rezydentem Portugalii* taka spółka jest penalizowana pod względem finansowym w stosunku do podobnej spółki zachowującej działalność na terytorium Portugalii[16]. Biorąc pod uwagę, że podobne transakcje czysto krajowe nie prowadziły do natychmiastowego opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych, Trybunał orzekł, że uregulowania portugalskie naruszają art. 49 TFUE.

32. W wyroku w sprawie Komisja/Dania, ww. w przyp. 3[17] Komisja zaskarżyła jako niezgodne z art. 49 TFUE i art. 31 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym przepisy duńskie, które umożliwiały natychmiastowe opodatkowanie zysków kapitałowych spółek komandytowych w przypadku przeniesienia przez nie aktywów do ich zakładów w innych państwach członkowskich, podczas gdy podobne przeniesienia na terytorium Danii (z wyłączeniem Grenlandii i Wysp Owczych) nie podlegały opodatkowaniu. Przepisy duńskie będące przedmiotem postępowania uznawały to transgraniczne przeniesienie za sprzedaż aktywów, podczas gdy podobne operacje pomiędzy zakładami przedsiębiorstwa w Danii nie były uznawane za sprzedaż aktywów[18]. Trybunał stwierdził, że doszło do naruszenia, gdyż ustawodawstwo duńskie, nakładające natychmiastowe opodatkowanie na niezrealizowane zyski kapitałowe w przypadku przeniesienia aktywów spółki komandytowej poza terytorium kontynentalnej Danii[19] było nieproporcjonalne[20].

33. Szczególnie istotne dla niniejszej sprawy było stwierdzenie Trybunału, że państwa członkowskie dla celów opodatkowania rezerw wypracowanych w czasie, gdy dane aktywa znajdowały się na ich terytorium, mogą przewidzieć w odniesieniu do tego opodatkowania inne powodujące powstanie obowiązku podatkowego zdarzenie niż rzeczywista realizacja tych rezerw w celu zagwarantowania opodatkowania tych aktywów, jeżeli przedsiębiorstwo nie zamierza zbywać aktywów, pod warunkiem, że podatek nie jest pobierany w chwili przeniesienia[21]. Stwierdzenie to odnosiło się do argumentacji rządu duńskiego, zgodnie z którą aktywa niefinansowe, takie jak aktywa zużywające się z upływem czasu czy też własność niematerialna, nie są przeznaczone do realizacji, a co więcej, tracą one na wartości. Oznacza to, że ich wartość księgowa będzie zerowa, czy też w każdym przypadku niższa niż kwota podatku[22].

15 — Wyrok National Grid Indus (EU:C:2011:785, pkt 48).
16 — Wyrok Komisja/Portugalia (EU:C:2012:521, pkt 27).
17 — Wyrok Komisja/Dania (EU:C:2013:480) (wyrok dostępny jest wyłącznie w językach duńskim i francuskim).
18 — Wyrok Komisja/Dania (EU:C:2013:480, pkt 24).
19 — Wyrok Komisja/Dania (EU:C:2013:480, pkt 29).
20 — Wyrok Komisja/Dania (EU:C:2013:480, pkt 32).
21 — Wyrok Komisja/Dania (EU:C:2013:480, pkt 37).
22 — Wyrok Komisja/Dania (EU:C:2013:480, pkt 12–14).

34. Wyrok w sprawie DMC (EU:C:2014:20) dotyczył opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych niemieckiej spółki komandytowej, która została rozwiązana ze względu na to, że jej komandytariusze, dwie austriackie spółki komandytowe, przenieśli swoje udziały w niemieckiej spółce komandytowej na komplementariusza – spółkę komandytową prawa niemieckiego – w zamian za wynagrodzenie w postaci udziałów w tej ostatniej spółce komandytowej. Spółka komandytowa została rozwiązana, gdyż wszystkie udziały w niej przeszły na niemieckiego komplementariusza.

35. Spowodowało to opodatkowanie komandytariuszy w Niemczech na podstawie niezrealizowanych zysków kapitałowych niemieckiej spółki komandytowej, gdyż jako wspólnicy podlegali oni podatkowi dochodowemu, mimo że nie posiadali już zakładu na terytorium niemieckim w wyniku rozwiązania niemieckiej spółki komandytowej. Wobec tego Republika Federalna Niemiec nie miała już prawa opodatkowania zysków, jakie uzyskali komandytariusze z tytułu udziałów w niemieckiej spółce będącej komplementariuszem, przyznanych w zamian za wniesienie udziałów, jakie spółki te posiadały w niemieckiej spółce komandytowej. Wniesienie przez komandytariuszy udziałów do niemieckiego komplementariusza w oparciu o ich szacunkową, a nie księgową wartość, spowodowało opodatkowanie cichych rezerw związanych z udziałami w niemieckiej spółce komandytowej.

36. W wyroku w sprawie DMC (EU:C:2014:20) Finanzgericht Hamburg przedłożył Trybunałowi dwa pytania prejudycjalne. Pierwsze z nich dotyczyło zgodności ze swobodą przedsiębiorczości przepisu krajowego przewidującego, że „w przypadku wniesienia do spółki kapitałowej udziałów w spółce osobowej, wniesiony majątek zakładowy podlega obligatoryjnie oszacowaniu według wartości cząstkowej (i w ten sposób poprzez ujawnienie cichych rezerw powstaje dla podmiotu dokonującego wkładu zysk z tytułu zbycia), o ile stosowanie prawa podatkowego Republiki Federalnej Niemiec jest wykluczone w chwili dokonania wkładu rzeczowego względem zysków z tytułu zbycia nowych udziałów w spółce, przyznanych podmiotowi dokonującemu wniesienia wkładu w zamian za ten wkład".

37. Po drugie, na wypadek, gdyby na pytanie pierwsze należało udzielić odpowiedzi przeczącej, sąd krajowy zwrócił się z pytaniem, czy zgodny jest ze swobodą przedsiębiorczości przepis krajowy, na podstawie którego podmiotowi dokonującemu wkładu przyznaje się prawo do wystąpienia o bezodsetkowe odroczenie płatności podatku powstałego wskutek ujawnienia cichych rezerw w tym sensie, że podatek przypadający na zysk z tytułu zbycia może być uiszczony w rocznych ratach w wysokości minimum piątej części kwoty podatku przy założeniu, że uiszczenie tych rat jest zagwarantowane?

38. Trybunał stwierdził, że okoliczności sprawy dotyczą swobodnego przepływu kapitału, a nie swobody przedsiębiorczości. Dalej orzekł, że taki przepis krajowy może być zgodny z art. 63 TFUE z punktu widzenia zachowania podziału władztwa podatkowego między państwami członkowskimi, jednakże wyłącznie przy założeniu, że nie jest w rzeczywistości niemożliwe wykonywanie przez państwo członkowskie jego kompetencji podatkowej w odniesieniu do niezrealizowanych zysków kapitałowych w chwili rzeczywistej ich realizacji [23].

39. W odniesieniu do drugiego pytania prejudycjalnego Trybunał stwierdził, że natychmiastowe opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych nie jest nieproporcjonalne, o ile podatnik ma możliwość wyboru odroczenia zapłaty, a jeśli tak wybierze, to obowiązek ustanowienia gwarancji bankowej jest nałożony jedynie w zależności od rzeczywistego ryzyka nieściągnięcia podatku [24]. Trybunał w szczególności orzekł, że *możliwość rozłożenia zapłaty należnego podatku przed rzeczywistą*

23 — Założenie to było oparte na możliwości, że zyski kapitałowe mogą być uwzględnione przy określaniu podatku dochodowego od osób prawnych, który jest należny w Niemczech od przejmującej spółki kapitałowej, w tym przypadku spółki komandytowej, która była komplementariuszem rozwiązanej spółki komandytowej w tej sprawie [wyrok DMC (EU:C:2014:20, pkt 57)].

24 — Wyrok DMC (EU:C:2014:20), pkt 67.

realizacją cichych rezerw na pięć rocznych rat stanowi odpowiedni i proporcjonalny środek służący realizacji celu w postaci zachowania podziału władztwa podatkowego między państwami członkowskimi, w świetle faktu, że ryzyko niepobrania podatku wzrasta wraz z upływem czasu [25] (podkreślenie moje).

40. Moim zdaniem Trybunał przyjął pogląd, że w braku konkretnych szczególnych przepisów prawa Unii, z kompetencji państw członkowskich w zakresie podatków bezpośrednich wynika, że mogą one opodatkować niezrealizowane zyski kapitałowe osiągnięte na swoim terytorium nawet w przypadku, gdy w danej sytuacji powoduje to ograniczenie swobody przedsiębiorczości lub swobodnego przepływu kapitału [26]. Pogląd ten opiera się na ogólniejszym uznaniu, w kontekście opuszczenia przez podatnika terytorium państwa członkowskiego, uprawnienia tego państwa członkowskiego do wykonywania jego władztwa podatkowego w odniesieniu do działalności prowadzonej na jego terytorium, zgodnie z zasadą terytorialności podatkowej [27].

41. Jednakże w świetle wyroków w sprawach Komisja/Portugalia (EU:C:2012:521) i Komisja/Dania (EU:C:2013:480) takie uznanie zasady terytorialności podatkowej nie jest ograniczone do sytuacji, gdy podatnik opuszcza terytorium państwa członkowskiego, lecz znajduje także zastosowanie w przypadku częściowego lub całkowitego przeniesienia aktywów do innego państwa członkowskiego. W istocie z punktu widzenia zasady terytorialności podatkowej nie ma znaczenia, czy podatnik opuścił obszar jurysdykcji terytorialnej czy też nie, jeśli państwo członkowskie traci swą właściwość terytorialną w odniesieniu do danej podstawy opodatkowania, takiej jak zysk przypisywany konkretnym aktywom majątku spółki. W takim przypadku konieczne staje się ustalenie przez państwo członkowskie obowiązku podatkowego powstałego przed przeniesieniem podstawy opodatkowania w obręb władztwa podatkowego innego państwa członkowskiego, pod warunkiem, ze na mocy aktu prawa międzynarodowego lub krajowego temu pierwszemu państwu członkowskiemu przysługuje władztwo podatkowe po przeniesieniu podstawy opodatkowania do drugiego państwa członkowskiego.

42. Trybunał wyraźnie odrzucił istnienie po stronie państwa, z którego przenoszone są aktywa, jakiegokolwiek obowiązku uwzględnienia zmian wartości aktywów, z którymi związane są ciche rezerwy po przeniesieniu aktywów poza terytorium tego państwa członkowskiego [28]. Jednakże to uprawnienie do opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych wypracowanych w państwie członkowskim nie może być realizowane w sposób nieproporcjonalny jeśli chodzi o tryb poboru podatku.

B – *Istnienie ograniczenia swobody przedsiębiorczości*

43. Sąd odsyłający wyjaśnił istnienie ograniczenia swobody przedsiębiorczości poprzez odniesienie do okoliczności, że podobne przeniesienie aktywów pomiędzy dwoma stałymi zakładami przedsiębiorstwa na terenie Niemiec nie pociągałoby za sobą opodatkowania cichych rezerw [29]. Strony, które złożyły swoje uwagi na piśmie, z wyjątkiem Finanzamt i rządu belgijskiego, wydają się podzielać ten pogląd.

44. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, przepis podatkowy stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości, jeśli sytuacje transgraniczne są traktowane gorzej w porównaniu z sytuacjami krajowymi, gdy są one porównywalne [30].

25 — Wyrok DMC (EU:C:2014:20, pkt 62).

26 — Wyrok National Grid Indus (EU:C:2011:785, pkt 46).

27 — Wyrok DMC (EU:C:2014:20, pkt 49.i przytoczone tam orzecznictwo).

28 — Wyrok National Grid Indus (EU:C:2011:785, pkt 56).

29 — Zwracam uwagę, że postanowienie traktatu, które ratione temporis ma zastosowanie w niniejszej sprawie, to art. 43 WE, a nie art. 49 TFUE, gdyż sprawa dotyczy opodatkowania przeniesienia aktywów, które miało miejsce w 2005 r. Pomimo to jednak, ze względu na fakt, że nie ma istotnych różnic co do istoty w treści obu tych postanowień, moim zdaniem Trybunał może udzielić odpowiedzi na pytanie prejudycjalne odnosząc się do drugiego z tych postanowień.

30 — Wyrok National Grid Indus (EU:C:2011:785, pkt 37 i 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

45. Niewątpliwie niemieckie przepisy podatkowe traktują przeniesienie aktywów z krajowego stałego zakładu przedsiębiorstwa do zagranicznego stałego zakładu przedsiębiorstwa inaczej niż podobną operację pomiędzy dwoma stałymi zakładami krajowymi. Pierwsza z tych sytuacji pociąga za sobą opodatkowanie cichych rezerw, druga natomiast nie. Różnica ta stanowi mniej korzystne traktowanie operacji transgranicznych w porównaniu z operacjami krajowymi ze względu na niekorzystne skutki w zakresie płynności finansowej [31].

46. Moim zdaniem, nawet w przypadku braku niekorzystnych skutków w zakresie płynności finansowej, ma miejsce mniej korzystne traktowanie. Ustalenie kwoty, w jakiej niezrealizowany dochód włączany jest do zysków podlegających opodatkowaniu w chwili przeniesienia aktywów skutkuje uniemożliwieniem podatnikowi powołania się na późniejszy spadek wartości rynkowej aktywów przy obliczaniu zobowiązania podatkowego. Takie uprawnienie nadal jednak istnieje, jeśli aktywa pozostają na terytorium Niemiec.

47. Zatem w niniejszej sprawie powstaje ograniczenie swobody przedsiębiorczości, jeśli sytuacja niemieckiego przedsiębiorstwa przenoszącego aktywa do stałego zakładu w innym państwie członkowskim jest obiektywnie porównywalna z przeniesieniem aktywów do innego stałego zakładu na terytorium Niemiec. Zgodnie z orzecznictwem wydaje się, że tak właśnie jest [32].

48. Jednakże rządy niemiecki i belgijski twierdzą, że stosowanie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy Niemcami a Niderlandami wraz z niderlandzkimi przepisami podatkowymi powoduje, że nie zachodzi niekorzystne traktowanie operacji transgranicznych. Na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania Niemcy zwalniają od opodatkowania zyski niderlandzkich stałych zakładów przedsiębiorstw będących podatnikami niemieckimi, lecz są one opodatkowane w Niderlandach. Zgodnie z prawem niderlandzkim, aktywa przenoszone z Niemiec do stałego zakładu przedsiębiorstwa w Niderlandach mogą podlegać przeszacowaniu, tzn. zostać zaksięgowane w księgowości podatkowej tego zakładu według ich wartości rynkowej, która następnie stanowi podstawę do amortyzacji. W ten sposób niemiecki podatek związany z przeniesieniem aktywów byłby zneutralizowany przez niderlandzkie przepisy podatkowe pozwalające na amortyzację przeszacowanej wartości aktywów, zmniejszając podlegający opodatkowaniu dochód wypracowany przez aktywa w Niderlandach. Ze względu na niderlandzkie przepisy o amortyzacji dotyczące praw z patentów, podatnik mógłby nawet skorzystać na tej sytuacji.

49. Moim zdaniem ta argumentacja nie zmienia faktu, że niemieckie ustawodawstwo dyskryminuje transgraniczne przenoszenie aktywów. Skutki opisanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania dotyczą uzasadnienia ograniczenia, w odniesieniu do potrzeby uczciwego rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy obydwoma wspomnianymi państwami. Wrócę do tej kwestii poniżej.

50. Dalej, orzecznictwo Trybunału wydaje się odrzucać argumentację, że postanowienia umów o unikaniu podwójnego podatkowania mogą neutralizować ograniczenia wynikające a priori z krajowych przepisów podatkowych. Trybunał orzekł, że „do państw członkowskich należy określenie, czy i w jakim zakresie należy unikać podwójnego opodatkowania wypłaconych zysków w znaczeniu ekonomicznym, a także wprowadzenie w tym celu, jednostronnie lub w drodze umowy zawartej z innymi państwami członkowskimi, mechanizmów służących zapobieganiu lub złagodzeniu tego podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym. Jednakże nie oznacza to, że mogą one stosować przepisy sprzeczne ze swobodami przepływu” [33].

51. Zatem moim zdaniem przepisy zakwestionowane w postępowaniu głównym prowadzą do ograniczenia swobody przedsiębiorczości.

31 — Ibidem, pkt 37.

32 — Wyroki: Komisja/Dania (EU:C:2013:480, pkt 31); Komisja/Portugalia (EU:C:2012:521, pkt 29); i Komisja/Hiszpania (EU:C:2012:439, pkt 60).

33 — Wyrok Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, pkt 24). Zobacz także wyrok Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51, pkt 49–50).

C – *Uzasadnienie ograniczenia swobody przedsiębiorczości*

1. Zachowanie zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi

52. Sąd krajowy i poszczególne państwa członkowskie biorące udział w postępowaniu są zdania, że rozważane przepisy niemieckie mogą być usprawiedliwione przez wzgląd na potrzebę zachowania rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi, którą Trybunał uznał za uzasadniony cel leżący w interesie ogólnym, mogący uzasadniać ograniczenie swobody przedsiębiorczości. Ponadto Niemcy powołują się na spójność swojego systemu podatkowego.

53. Komisja natomiast twierdzi, że pierwsze z tych uzasadnień jest bezpodstawne, gdyż przy należytym uwzględnieniu orzecznictwa Bundesfinanzhof[34], Niemcy nie tracą swojej kompetencji podatkowej w odniesieniu do zysków kapitałowych powstałych przed przeniesieniem aktywów.

54. Doradzałbym Trybunałowi, aby nie przychylał się do argumentacji Komisji, gdyż jest ona oparta na jej interpretacji zmian orzecznictwa Bundesfinanzhof dotyczącego kwestii, czy przeniesienie aktywów do zagranicznego stałego zakładu przedsiębiorstwa oznacza zbycie majątku wiążące się z utratą władztwa podatkowego państwa. W istocie zobowiązanie podatkowe spółki komandytowej powstało wyłącznie ze względu na przeniesienie aktywów do zagranicznego stałego zakładu przedsiębiorstwa. To ten skutek, wynikły ze stosowania prawa krajowego, powinien zostać uzasadniony przez państwo członkowskie w aspekcie swobody przedsiębiorczości.

55. To, czy niemieckie przepisy są uzasadnione w świetle prawa Unii, zależy w pierwszym rzędzie od tego, czy są one odpowiednie i niezbędne dla zachowania podziału kompetencji podatkowych opisanych powyżej, i po drugie, czy nie wykraczają poza to, co jest niezbędne dla osiągnięcia tego celu[35]. Moim zdaniem szczegółowa analiza niemieckich przepisów będących przedmiotem postępowania w odniesieniu do tego schematu nie jest konieczna, gdyż możliwe jest zastosowanie do nich odpowiednich ustaleń Trybunału, dokonanych w precedensowych wyrokach opisanych powyżej.

56. Zwracam uwagę, że orzecznictwo Trybunału w przedmiocie podatków związanych z przenoszeniem aktywów za granicę oparte jest na rozróżnieniu pomiędzy z jednej strony *ustaleniem* kwoty obowiązku podatkowego w chwili przeniesienia, a *poborem* tak ustalonego podatku z drugiej strony. Trybunał orzekł, że pierwsza z tych operacji jest uzasadniona w kontekście zachowania zrównoważonego podziału władztwa podatkowego między państwami członkowskimi[36] i utrzymania spójności systemu podatkowego[37].

57. Jest niesporne, że Niemcy zachowują prawo do opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych osiągniętych na swoim terytorium przed przeniesieniem. Jest także oczywiste, że w drodze właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania Niemcy zrzekły się swojej kompetencji podatkowej w odniesieniu do zysków i aktywów stałych zakładów przedsiębiorstw niemieckich w Niderlandach i zwolniły od opodatkowania dochód przypisany takim zakładom.

34 — Zobacz wyrok z dnia 17 lipca 2008 r., ww. w przypisie 6.

35 — Zobacz np. wyrok National Grid Indus (EU:C:2011:785, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 — Wyrok DMC (EU:C:2014:20, pkt 51–52).

37 — Wyrok National Grid Indus (EU:C:2011:785, pkt 81).

58. Zatem wydaje się, że Niemcy i Niderlandy skoordynowały swoje kompetencje w zakresie opodatkowania zysków wypracowanych przez te aktywa w taki sposób, że decydującym momentem jest chwila przeniesienia. Aby Niemcy mogły wykonywać swoje władztwo podatkowe, jest oczywiste, że muszą one być w stanie ustalić kwotę, w jakiej niezrealizowany dochód włączany jest do zysków podlegających opodatkowaniu w chwili przeniesienia aktywów. W przeciwnym wypadku trudno byłoby odróżnić te zyski kapitałowe od innych zysków (lub strat) kapitałowych uzyskanych po przeniesieniu, które mieszczą się w zakresie władztwa podatkowego Niderlandów.

2. Wykonywanie władztwa podatkowego przez Niemcy (ustalenie kwoty niezrealizowanych zysków kapitałowych)

59. Zatem rzeczywista kwestia dla Niemiec sprowadza się do tego, jak mogą skutecznie wykonywać swoje władztwo podatkowe. Czy okoliczność, że spółka komandytowa pozostaje na terytorium Niemiec, powoduje, że ustalenie kwoty niezrealizowanych zysków kapitałowych powstałych w Niemczech przed przeniesieniem aktywów staje się niepotrzebne dla utrzymania zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy dwoma państwami członkowskimi? Wydaje się, że takie jest stanowisko Komisji. Opiera się ono na fragmentach orzeczenia Trybunału w sprawie DMC, w którym stwierdził on, że jedynie cel zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi może usprawiedliwiać przepisy, na podstawie których państwo członkowskie, na terytorium którego dochody zostały osiągnięte, rzeczywiście nie może wykonywać kompetencji podatkowej w odniesieniu do rzeczonych dochodów [38].

60. Wydaje się, że Niemcy zachowują *ratione personae* kompetencję podatkową w stosunku do spółki komandytowej, gdyż sama spółka nie przenosi swej siedziby za granicę. To samo odnosi się do komplementariusza, spółki komandytowej prawa niemieckiego. Co do statusu podatkowego komandytariuszy w Niemczech, będących spółkami prawa niderlandzkiego, akta sprawy nie zawierają informacji w tym zakresie.

61. Mając na uwadze rozstrzygnięcie Trybunału w sprawie National Grid Indus (EU:C:2011:785), nie widzę uzasadnienia dla sprzeciwienia się ustaleniu przez Niemcy zysku podlegającego opodatkowaniu poprzez odniesienie do określenia kwoty podlegającej opodatkowaniu odpowiadającej niezrealizowanym zyskom kapitałowym powiązanym z aktywami przeniesionymi do zakładu stałego przedsiębiorstwa spółki komandytowej w Niderlandach. Jest to niezbędne ze względu na pewność prawa, ponieważ zyski te są, w każdym przypadku, powiązane z chwilą przeniesienia, a zatem z określonym rokiem gospodarczym [39].

62. Moim zdaniem nie ma istotnej różnicy pomiędzy sytuacją, gdy wszystkie aktywa krajowego stałego zakładu podatnika będącego rezydentem są przenoszone do zagranicznego stałego zakładu, a sytuacją, gdy przenoszona jest tylko część aktywów, w zakresie, w jakim podmiot przenoszący podlega opodatkowaniu w państwie, z którego przenoszone są aktywa. W wyroku w sprawie Komisja/Portugalia Trybunał nie dokonał rozróżnienia pomiędzy częściowym a całkowitym

38 — Wyrok DMC (EU:C:2014:20, pkt 56 i 57).

39 — Sytuacja byłaby inna, gdyby prawo Unii wymagało uwzględniania, przy określaniu kwoty wygenerowanych w Niemczech zysków podlegających opodatkowaniu, zrealizowanych zysków (lub strat) kapitałowych w razie ich realizacji w Niderlandach. Wymóg taki został odrzucony przez Trybunał w wyroku w sprawie National Grid Indus (EU:C:2011:785, pkt 56–57). Zobacz także wyrok w sprawie DMC (EU:C:2014:20, pkt 48). Przypominam tutaj, że w sprawie National Grid Indus spółka co do zasady nadal podlegała opodatkowaniu w Niderlandach, pomimo przeniesienia siedziby do Zjednoczonego Królestwa. Ponadto nadmieniam, że gdyby państwo, które zwolniło od opodatkowania dochód przypisywany zagranicznemu stałemu zakładowi podmiotu będącego rezydentem, miało obowiązek uwzględniania takiego spadku wartości przeniesionych do niego aktywów przy jednoczesnym braku możliwości uwzględnienia wzrostu wartości aktywów po opuszczeniu terytorium państwa, stanowiłby to asymetrię wpływającą negatywnie na spójność systemu podatkowego tego państwa.

przeniesieniem aktywów z portugalskich stałych zakładów spółki niebędącej rezydentem [40]. Tym mniejsze powinno to mieć znaczenie w przypadku spółek będących rezydentami, ze względu na to, że podstawa opodatkowania, tzn. niezrealizowane zyski kapitałowe powstałe przed przeniesieniem, pozostaje niezmienna w obu sytuacjach [41].

63. Ponadto orzecznictwo wydaje się akceptować ustalenie podatku związanego z przeniesieniem aktywów nawet w przypadku, gdy sam podatnik nie przenosi swojej siedziby do innego państwa członkowskiego, jeśli tylko nie dochodzi do natychmiastowego poboru podatku [42].

64. Podsumowując, dla celów zachowania władztwa podatkowego Niemiec w odniesieniu do niezrealizowanych zysków kapitałowych powstałych przed przeniesieniem aktywów, stanowiącym *zdarzenie podatkowe* powodujące powstanie zobowiązania podatkowego, konieczne oraz właściwe jest ustalenie kwoty zysków podlegających opodatkowaniu w tym momencie. Dalsze istnienie spółki komandytowej, podmiotu opodatkowania w Niemczech, nie ma na to wpływu, ma ono jedynie wpływ na kwestię poboru podatku.

65. Wreszcie, przed szczegółowym omówieniem kwestii poboru podatku, należy wskazać, że niesłuszne jest twierdzenie Komisji o praktycznej niemożności opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych, które to twierdzenie było przedmiotem badania Trybunału w kontekście okoliczności faktycznych sprawy DMC. Trybunał w sprawie DMC badał, czy niemożliwe jest uwzględnienie przez Niemcy cichych rezerw rozwiązanej niemieckiej spółki komandytowej przy określaniu podatku dochodowego od osób prawnych należnego od spółki komandytowej, która była komplementariuszem niemieckiej spółki w czasie jej przejęcia przez jedynego pozostałego wspólnika, czyli spółkę komandytową, w wyniku jej rozwiązania [43].

66. Po pierwsze, w niniejszej sprawie nie ma możliwości uwzględniania przy opodatkowaniu właściwych cichych rezerw jakichkolwiek innych osób niż spółka komandytowa, oraz ze względu na przejrzystość systemu podatkowego, jej wspólników. Po drugie, właściwe rozgraniczenie pomiędzy niemieckim i niderlandzkim władztwem podatkowym może być zapewnione jedynie dzięki ustaleniu kwoty niezrealizowanych zysków kapitałowych w chwili przeniesienia. Późniejsza realizacja tych zysków nie ma wpływu na tę kwotę, gdyż wszelkie późniejsze zyski lub straty kapitałowe podlegają niderlandzkiemu władztwu podatkowemu. Zatem rzeczywiście niemożliwe jest opodatkowanie tych niezrealizowanych zysków kapitałowych w Niemczech, jeśli nie zostanie ustalona ich kwota w chwili przeniesienia.

3. Pobór podatku

67. Od czasu wyroków w sprawach Komisja/Dania i DMC jasne wydaje się, że Trybunał nie uważa rzeczywistej realizacji w przyjmującym państwie członkowskim aktywów przeniesionych do stałego zakładu w tym państwie za jedyne możliwe do przyjęcia czy też obligatoryjne *zdarzenie powodujące powstanie obowiązku zapłaty podatku* w tym rozumieniu, że pociąga ono za sobą obowiązek zapłaty podatku, w przeciwieństwie do zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego, które powoduje ustalenie obowiązku podatkowego [44]. Co więcej, Trybunał stwierdził już, że natychmiastowy pobór podatku jest nieproporcjonalny, lecz dodał, że umożliwienie podatnikowi wyboru pomiędzy

40 — Wyrok Komisja/Portugalia (EU:C:2012:521, pkt 27 i 28). Zobacz także wyrok Komisja/Dania (EU:C:2013:480), pkt 28..

41 — Wyrok Komisja/Dania (EU:C:2013:480, pkt 31 i 36).

42 — Zobacz podobnie wyrok w sprawie Komisja/Portugalia (EU:C:2012:521). W wyroku tym Trybunał stwierdził, że natychmiastowy pobór podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych związanych z aktywami stałego zakładu na terytorium Portugalii, które zostały przeniesione do innego państwa członkowskiego, nie jest ani usprawiedliwiony ani proporcjonalny. Zobacz także wyrok Komisja/Dania (EU:C:2013:480, pkt 36 i 37) oraz wyrok National Grid Indus (EU:C:2011:785), gdzie spółka pozostawała spółką niderlandzką pomimo przeniesienia faktycznego zarządu na terytorium innego państwa członkowskiego.

43 — Wyrok DMC (EU:C:2014:20, pkt 57).

44 — Wyroki: Komisja/Dania (EU:C:2013:480, pkt 37) i DMC (EU:C:2014:20, pkt 53).

natychmiastową zapłatą a ratalnym poborem podatku jest proporcjonalne [45]. Po stwierdzeniu prawa państwa członkowskiego, z którego przenoszone są aktywa, do opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych wypracowanych na jego terytorium, ograniczenie poboru podatku jedynie do sytuacji, gdy składnik aktywów zostanie rzeczywiście zrealizowany, uzależniłoby możliwość wykonywania kompetencji podatkowych przez państwo, z którego aktywa są przenoszone, od kaprysów podatnika [46].

68. Moim zdaniem orzecznictwo w tym względzie jest jasne. Trybunał akceptuje zdarzenia inne niż rzeczywista realizacja jako skutkujące obowiązkiem zapłaty podatku związanego z przeniesieniem aktywów za granicę. Równocześnie orzecznictwo Trybunału nie narzuca państwom członkowskim obowiązku zgody na odroczenie zapłaty podatku związanego z przeniesieniem aktywów za granicę do czasu ich rzeczywistej realizacji [47].

69. Szczególnie istotne jest, że rzeczywista realizacja nie stanowi jedynego dopuszczalnego zdarzenia skutkującego obowiązkiem zapłaty podatku, ani nawet obowiązkowej alternatywy, w sytuacji, gdy przeniesione aktywa stanowią prawa własności intelektualnej. Po pierwsze, prawa takie są zbywalne, lecz właściciel może bez trudu czerpać z nich dochody bez zbywania ich. Zatem, przyjęcie rzeczywistej realizacji jako zdarzenia pociągającego za sobą pobór podatku związanego z cichymi rezerwami w praktyce spowodowałoby, że płatność tego podatku byłaby w wielu przypadkach uzależniona od woli podatnika. Po drugie, prawa własności intelektualnej zazwyczaj przynoszą dochód, a zatem mają wpływ na zdolność podatkową ich właściciela, zapewniając stały dochód z tytułu opłat licencyjnych, czy też z tytułu eksploatacji praw, który w przypadku patentów czy wzorów użytkowych jest ograniczony w czasie, lecz w przypadku znaków towarowych może być nieograniczony. Zatem ratalny pobór podatku lepiej odzwierciedla przyczynianie się tych praw do zdolności podatkowej [48].

4. Proporcjonalność dziesięcioletniego terminu płatności i poboru podatku

70. Wreszcie, w odniesieniu do proporcjonalności dziesięcioletniego terminu płatności i poboru podatku, konieczne jest przyjęcie jakiegoś schematu płatności podatku, biorąc pod uwagę stwierdzenie Trybunału, że przepisy państw członkowskich ustanawiające natychmiastowy pobór podatku związanego z przeniesieniem aktywów za granicę w chwili przeniesienia, są nieproporcjonalne [49] w braku jakiejkolwiek możliwości odłożenia ich poboru [50].

71. Okres ten może być określony indywidualnie dla każdego przenoszonego składnika aktywów, przy wzięciu pod uwagę okresu ekonomicznej użyteczności z uwzględnieniem zniszczenia i zużycia czy wygaśnięcia praw własności intelektualnej, co wydaje się podnosić Komisja. Jednakże to rozwiązanie może powodować znaczne praktyczne utrudnienia dla podatnika i państwa członkowskiego siedziby ze względu na różnice w długości trwania ochrony poszczególnych praw należących do przeniesionych aktywów oraz możliwość ich dalszego przenoszenia wewnątrz struktury przedsiębiorstwa, w tym także w obręb jurysdykcji podatkowej innych państw Unii lub państw trzecich. Tego rodzaju utrudnienia były przyczyną, dla której Trybunał odrzucił pogląd o rzeczywistej realizacji aktywów jako jedynym dopuszczalnym zdarzeniu powodującym powstanie obowiązku podatkowego i obowiązku zapłaty podatku związanego z przeniesieniem aktywów za granicę [51].

45 — Wyrok w sprawie National Grid Indus (EU:C:2011:785), pkt 73. W pewnych okolicznościach natychmiastowa zapłata może oszczędzić podatnikowi i organom podatkowym nieproporcjonalnych obciążeń administracyjnych związanych z koniecznością wykazania zmian wartości każdego składnika aktywów oddzielnie.

46 — Ten argument podniosła Dania w sprawie Komisja/Dania (EU:C:2013:480, pkt 13). Trybunał przyjął (zob. pkt 37), że państwa członkowskie mogą określić inne zdarzenie powodujące powstanie obowiązku zapłaty podatku niż rzeczywista realizacja aktywów.

47 — Wyroki: Komisja/Dania (EU:C:2013:480, pkt 36 – 38) i DMC (EU:C:2014:20, pkt 53).

48 — Jest to niezależne od przepisów regulujących amortyzację, które w Niderlandach w przypadku praw z patentu, według informacji zawartych w uwagach na piśmie rządu belgijskiego, są korzystne.

49 — Wyrok National Grid Indus (EU:C:2011:785, pkt 81).

50 — Wyroki: National Grid Indus (EU:C:2011:785, pkt 73); DMC (EU:C:2014:20, pkt 61).

51 — Wyrok National Grid Indus (EU:C:2011:785), pkt 70–71.

72. Z powyższego wynika, że schematyczne określenie terminu płatności i poboru podatku nie narusza zasady proporcjonalności. Jako że odrzucenie natychmiastowego poboru podatków związanych z przeniesieniem aktywów za granicę było przez Trybunał uzasadniane niekorzystnymi skutkami w zakresie płynności finansowej po stronie podatnika, jasne jest, że okres ten musi być odpowiednio długi, aby ograniczyć te niedogodności. Z drugiej strony musi on być dostosowany do ekonomicznych i prawnych realiów życia gospodarczego i opodatkowania osób prawnych, na przykład przepisów regulujących przechowywanie dokumentacji podatkowej.

73. W wyroku DMC (EU:C:2014:20) Trybunał uznał pięcioletni termin płatności podatku związanego z przeniesieniem aktywów za granicę za proporcjonalny w okolicznościach tamtej sprawy. Biorąc pod uwagę, że w niniejszej sprawie podatek związany z przeniesieniem aktywów za granicę może zostać zapłacony w terminie dziesięciu lat, nie widzę podstawy, aby termin ten uznać za nieproporcjonalny.

V – Wnioski

74. Mając na uwadze powyższe, proponuję, aby Trybunał udzielił następującej odpowiedzi na pytanie przedłożone przez Finanzgericht Düsseldorf:

Swoboda przedsiębiorczości na podstawie art. 49 TFUE nie stoi na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, zgodnie z którym w wypadku przeniesienia składnika majątkowego z krajowego do zagranicznego stałego zakładu tego samego przedsiębiorstwa dochodzi do ujawnienia cichych rezerw mających wpływ na dochód podlegający opodatkowaniu, podczas gdy inne uregulowanie krajowe daje możliwość równomiernego rozłożenia tego dochodu na dziesięć lat gospodarczych.