Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
PAOLA MENGOZZIEGO
przedstawiona w dniu 28 czerwca 2012 r.[1]

Sprawa C-38/10

Komisja Europejska
przeciwko

Republice Portugalskiej

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego — Swoboda przedsiębiorczości — Artykuł 49 TFUE — Artykuł 31 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym — Przepisy podatkowe — Podatek wyjściowy — Natychmiastowe opodatkowanie cichych rezerw związanych z aktywami spółek przy przenoszeniu siedziby statutowej i faktycznego zarządu — Zaprzestanie działalności stałego zakładu — Przeniesienie aktywów — Opodatkowanie wspólników — Podział kompetencji podatkowej — Proporcjonalność

I – Wprowadzenie

1. W złożonej w niniejszej sprawie skardze o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego Komisja Europejska zarzuca Republice Portugalskiej naruszenie swobody przedsiębiorczości ustanowionej w art. 43 WE (obecnie art. 49 TFUE)[2] i w art. 31 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym (zwanego dalej „porozumieniem EOG")[3] polegające na przyjęciu i utrzymaniu w mocy krajowych przepisów, na podstawie których pozwane państwo członkowskie poddaje natychmiastowemu opodatkowaniu ciche rezerwy, to jest zyski zgromadzone, ale nie zrealizowane, związane z:

— aktywami spółek portugalskich przenoszących siedzibę statutową i faktyczny zarząd do innego państwa członkowskiego lub państwa będącego stroną porozumienia EOG;

— aktywami przydzielonymi znajdującemu się w Portugalii stałemu zakładowi spółki niebędącej rezydentem w przypadku zaprzestania działalności tego zakładu na terytorium Portugalii; i

— aktywami przeniesionymi poza terytorium Portugalii przydzielonymi znajdującemu się w Portugalii stałemu zakładowi spółki niebędącej rezydentem.

2. Komisja zarzuca Republice Portugalskiej również naruszenie wspomnianej swobody poprzez opodatkowanie cichych rezerw związanych z udziałami posiadanymi przez wspólników spółki, która przenosi siedzibę statutową i faktyczny zarząd do innego państwa członkowskiego lub państwa będącego stroną porozumienia EOG.

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Ponieważ termin na zastosowanie się do wydanej przez Komisję uzasadnionej opinii upłynął w lutym 2009 r., należy odnosić się do postanowień traktatu WE.

3 — Porozumienie z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3).

3. Republika Portugalska, a także osiem państw członkowskich, które zostały dopuszczone do udziału w postępowaniu w charakterze interwenientów popierających jej stanowisko [4], kwestionują zarzucane uchybienie.

4. Republika Portugalska podnosi w odpowiedzi, że sporne przepisy, a mianowicie odpowiednio art. 76 A (natychmiastowe opodatkowanie cichych rezerw przy przenoszeniu siedziby statutowej lub faktycznego zarządu spółki poza terytorium Portugalii), art. 76 B (natychmiastowe opodatkowanie aktywów stałego zakładu spółki niebędącej rezydentem w chwili zaprzestania działalności tego zakładu na terytorium Portugalii oraz natychmiastowe opodatkowanie aktywów takiego stałego zakładu przeniesionych poza terytorium Portugalii) i art. 76 C (opodatkowanie wspólników przy przenoszeniu siedziby statutowej lub faktycznego zarządu spółki) Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (kodeksu podatku dochodowego od osób prawnych, zwanego dalej „CIRC"), nie naruszają w żaden sposób postanowień art. 43 WE i 31 porozumienia EOG.

5. Przed przystąpieniem do analizy dopuszczalności i zasadności skargi należy zaznaczyć, że niniejsza sprawa dotyczy pierwszej z czterech wniesionych przez Komisję skarg o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, dotyczących – co do istoty – natychmiastowego opodatkowania cichych rezerw związanych z aktywami spółek przy przenoszeniu siedziby statutowej i faktycznego zarządu do innych państw członkowskich [5].

6. Ponadto omawiana problematyka była przedmiotem wyroku w sprawie National Grid Indus, ogłoszonego przez wielką izbę Trybunału w dniu 29 listopada 2011 r. [6], czyli po zamknięciu procedury pisemnej w niniejszej sprawie.

7. W przytoczonym wyroku, do którego odniosę się w szerszym zakresie w niniejszej opinii, Trybunał orzekł między innymi, że art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie 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 [7].

8. Po ogłoszeniu ww. wyroku w sprawie National Grid Indus Trybunał wezwał strony do przedstawienia na piśmie uwag w przedmiocie jego konsekwencji dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy.

9. Z wyjątkiem rządu fińskiego wszystkie strony ustosunkowały się do pytania Trybunału.

10. Strony przedstawiły również swoje stanowiska na rozprawie w dniu 30 kwietnia 2012 r., oprócz rządów niderlandzkiego, fińskiego i rządu Zjednoczonego Królestwa, które nie były reprezentowane na rozprawie.

4 — A konkretnie: Królestwo Danii, Republika Federalna Niemiec, Królestwo Hiszpanii, Republika Francuska, Królestwo Niderlandów, Republika Finlandii, Królestwo Szwecji i Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej.

5 — Zobacz zawisłe przed Trybunałem sprawy: C-64/11 Komisja przeciwko Hiszpanii; C-261/11 Komisja przeciwko Danii i C-301/11 Komisja przeciwko Niderlandom.

6 — Sprawa C-371/10, Zb.Orz. s. I-12273.

7 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie National Grid Indus, pkt 86 oraz pkt 2 tiret drugie sentencji.

II – Analiza

A – *W przedmiocie dopuszczalności niektórych zarzutów*

11. Mimo że rząd portugalski nie podnosi w swoich pismach żadnego zarzutu niedopuszczalności, nawet częściowej, skargi w niniejszej sprawie, przypominam, że Trybunał jest uprawniony do badania z urzędu, czy spełnione zostały przewidziane w art. 226 WE przesłanki wniesienia skargi o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego [8].

12. Tego typu kontrola obejmuje między innymi prawidłowy przebieg postępowania poprzedzającego wniesienie skargi, które – zgodnie z utrwalonym orzecznictwem – nie tylko stanowi zasadniczą gwarancję ochrony praw zainteresowanego państwa członkowskiego zapisaną w traktacie, ale także zapewnia, że ewentualny spór będzie miał jasno określony przedmiot [9].

13. Trybunał orzekł już w tym względzie, że wezwanie do usunięcia uchybienia skierowane przez Komisję do zainteresowanego państwa członkowskiego, a następnie uzasadniona opinia wydawana przez tę instytucję wyznaczają przedmiot sporu, który nie może już być od tego momentu rozszerzony [10]. Trybunał wywiódł z tego, że uzasadniona opinia oraz skarga Komisji muszą opierać się na tych samych zarzutach co wezwanie do usunięcia uchybienia rozpoczynające postępowanie poprzedzające wniesienie skargi [11]. Jeżeli tak nie jest, nie można uznać, że nieprawidłowość tę usuwa fakt, że pozwane państwo członkowskie przedstawiło swoje uwagi odnośnie do uzasadnionej opinii [12].

14. W niniejszej sprawie, po pierwsze, nie budzi wątpliwości okoliczność, że wezwanie do usunięcia uchybienia z dnia 29 lutego 2008 r. nie zawierało żadnego odniesienia do podnoszonego naruszenia art. 31 porozumienia EOG, co Komisja przyznała na rozprawie.

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

16. Po drugie, jak podkreślił rząd portugalski w odpowiedzi na uzasadnioną opinię [13], poza wzmianką o art. 76 C CIRC w rubryce „okoliczności faktyczne", wezwanie do usunięcia uchybienia również nie zawierało samodzielnego zarzutu odnoszącego się do opodatkowania wspólników portugalskiej spółki przenoszącej siedzibę statutową i faktyczny zarząd do innego państwa członkowskiego.

17. Skarga jest zatem niedopuszczalna w zakresie dotyczącym wskazanego zarzutu.

8 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 31 marca 1992 r. w sprawie C-362/90 Komisja przeciwko Włochom, Rec. s. I-2353, pkt 8; z dnia 26 kwietnia 2007 r. w sprawie C-195/04 Komisja przeciwko Finlandii, Zb.Orz. s. I-3351, pkt 21; z dnia 3 czerwca 2010 r. w sprawie C-487/08 Komisja przeciwko Hiszpanii, Zb.Orz. s. I-4843, pkt 70; z dnia 24 maja 2011 r. w sprawie C-53/08 Komisja przeciwko Austrii, Zb.Orz. s. I-4309, pkt 128.

9 — Zobacz 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; z dnia 22 września 2005 r. w sprawie C-221/03 Komisja przeciwko Belgii, Zb.Orz. s. I-8307, pkt 37.

10 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 29 września 1998 r. w sprawie C-191/95 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. s. I-5449, pkt 55, z dnia 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-422/05 Komisja przeciwko Belgii, Zb.Orz. s. I-4749, pkt 25; z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-186/06 Komisja przeciwko Hiszpanii, Zb.Orz. s. I-12093, pkt 15; 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.

11 — Idem.

12 — Zobacz wyroki: z dnia 11 lipca 1984 r. w sprawie 51/83 Komisja przeciwko Włochom, Rec. s. 2793, pkt 6, 7; ww. wyrok z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 15; ww. wyrok z dnia 14 października 2010 r. w sprawie Komisja przeciwko Austrii, pkt 41.

13 — Zobacz pkt 2 załączonej do skargi odpowiedzi z dnia 6 kwietnia 2009 r.

18. W każdym razie, nawet przy założeniu, że wskazany zarzut nie byłby niedopuszczalny z tego powodu, przypominam, że na podstawie art. 21 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz art. 38 § 1 lit. c) regulaminu postępowania przed Trybunałem, skarga powinna zawierać przedmiot sporu i zwięzłe przedstawienie zarzutów stanowiących jej podstawę. W konsekwencji przy każdej skardze wnoszonej na podstawie art. 226 WE na Komisji spoczywa obowiązek wskazania konkretnych zarzutów, w przedmiocie których Trybunał ma orzekać, jak również wskazania co najmniej w sposób zwięzły okoliczności faktycznych i prawnych, na których oparte są te zarzuty [14].

19. Tymczasem w niniejszym przypadku we wniesionej skardze – podobnie jak w uzasadnionej opinii – Komisja nie przedstawiła, nawet zwięźle, argumentu zdatnego do poparcia przyjętego przez nią wniosku, zgodnie z którym opodatkowanie wspólników spółki przenoszącej siedzibę statutową i faktyczny zarząd poza terytorium Portugalii narusza art. 43 WE.

20. Przedstawienie tego typu argumentacji byłoby w moim przekonaniu tym bardziej konieczne, że opodatkowanie spółki lub stałego zakładu nie jest zjawiskiem tożsamym z opodatkowaniem wspólników i że zakres ewentualnego naruszenia art. 43 WE w odniesieniu do spółki przenoszącej siedzibę statutową i faktyczny zarząd ze względu na opodatkowanie jej wspólników mógłby być uwarunkowany ich miejscem zamieszkania, w zależności od tego, czy znajduje się ono na terytorium Unii czy na terytorium państw trzecich.

21. Zwracam ponadto uwagę, że żadne z państw członkowskich dopuszczonych do udziału w postępowaniu w charakterze interwenientów popierających stanowisko rządu portugalskiego nie wypowiedziało się w przedmiocie zarzucanego uchybienia wynikającego z art. 76 C CIRC, przy czym rząd niderlandzki wskazał w szczególności, w odpowiedzi na zadane przez Trybunał na piśmie pytanie, że nie był w stanie zająć stanowiska w kwestii sytuacji wspólników w kontekście wyroku w sprawie National Grid Indus ze względu na pobieżny charakter informacji zawartych w pismach procesowych w niniejszej sprawie.

22. Sugeruję zatem, by Trybunał orzekł w przedmiocie zasadności skargi wyłącznie w zakresie, w jakim jej żądania obejmują stwierdzenie naruszenia przez Republikę Portugalską art. 43 WE polegającego na natychmiastowym opodatkowaniu cichych rezerw związanych, w pierwszej kolejności, z aktywami spółek portugalskich przenoszących siedzibę statutową i faktyczny zarząd do innego państwa członkowskiego, i w drugiej kolejności, z aktywami przydzielonymi portugalskiemu stałemu zakładowi spółki niebędącej rezydentem w przypadku przenoszenia tych aktywów poza terytorium Portugalii lub w przypadku zaprzestania działalności tego stałego zakładu.

B – *Co do istoty*

1. W przedmiocie natychmiastowego opodatkowania cichych rezerw związanych z aktywami portugalskiej spółki przenoszącej siedzibę statutową i faktyczny zarząd do innego państwa członkowskiego (art. 76 A CIRC)

a) Streszczenie argumentów stron

23. Komisja jest zdania, że art. 76 A CIRC stanowi przeszkodę dla swobody przedsiębiorczości, polegającą na tym, że stawia on spółki z niej korzystające w sytuacji jednoznacznie mniej korzystnej w zakresie środków płynnych niż spółki przenoszące siedzibę bez opuszczania terytorium Portugalii. Jak wskazuje Komisja, zgodnie z uregulowaniami portugalskimi przeniesienie siedziby spółki do innego państwa członkowskiego powoduje bowiem natychmiastowe pobranie podatku od cichych rezerw.

14 — Zobacz wyroki: z dnia 10 grudnia 2009 r. w sprawie C-390/07 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, pkt 339; ww. wyrok z dnia 3 czerwca 2010 r. w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 71.

24. W opinii Komisji taka różnica w traktowaniu nie może – przy braku poszanowania zasady proporcjonalności – znaleźć uzasadnienia ani w konieczności zapewnienia szczególnej ochrony praw określonych podmiotów, w szczególności wierzycieli, ani w innym również słusznym celu, jakim jest zagwarantowanie skutecznej kontroli podatkowej i przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania. W tym względzie Komisja wskazuje – w pełni uznając należne państwu członkowskiemu prawo do opodatkowania cichych rezerw utworzonych w chwili, gdy dany podatnik podlegał jego kompetencji podatkowej – że rozwiązaniem w mniejszym stopniu naruszającym swobodę przedsiębiorczości byłoby odroczenie pokrycia podatku do chwili realizacji zysków. Komisja zwraca uwagę, że państwa członkowskie dysponują na mocy prawa Unii dostatecznymi mechanizmami wzajemnej pomocy umożliwiającymi im uzyskanie informacji dotyczących podatków oraz pokrycie wierzytelności podatkowych spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich.

25. W odpowiedzi na zadane przez Trybunał na piśmie pytanie Komisja utrzymuje również, że w świetle ww. wyroku w sprawie National Grid Indus art. 76 A CIRC jest w sposób oczywisty niezgodny z art. 43 WE.

26. Uznawszy, że ww. wyrok w sprawie National Grid Indus ma bezpośrednie znaczenie dla sytuacji spółki utworzonej zgodnie z prawem portugalskim, która zachowując swoją osobowość prawną, przenosi siedzibę statutową oraz faktyczny zarząd do innego państwa członkowskiego i nie pozostawia przy tym stałego zakładu w Portugalii, rząd portugalski przyznaje, w świetle wspomnianego wyroku i odmiennie niż twierdził wcześniej w pismach procesowych, że swoboda przedsiębiorczości znajduje zastosowanie do sytuacji takiej spółki.

27. Rząd portugalski kwestionuje jednak istnienie ograniczenia tej swobody.

28. Rząd ten podnosi bowiem, że ta sama zasada i te same zdarzenia powodujące powstanie zobowiązania podatkowego znajdują zastosowanie niezależnie od okoliczności, czy przeniesienie siedziby statutowej i faktycznego zarządu dokonuje się w Portugalii czy w innym państwie członkowskim. Zdaniem rządu portugalskiego z art. 43 ust. 2 i 3 CIRC wynika, że ciche rezerwy związane z aktywami są opodatkowywane, z uwzględnieniem wartości rynkowej tych środków, za każdym razem gdy podatnik tego podatku dokonuje „trwałego przydzielenia tych składników do realizacji innych celów niż wykonywana działalność", to jest kiedy te aktywa spółki są wycofywane z działalności gospodarczej generującej podlegające opodatkowaniu dochody, którą to działalność spółka ta wykonywała do tego momentu. Opodatkowanie zysków będzie więc miało miejsce nie tylko w związku z ich rzeczywistą realizacją przy okazji odpłatnego przeniesienia, ale również w odniesieniu do cichych rezerw, za każdym razem gdy w oderwaniu od aktu sprzedaży lub negocjacji ku niemu prowadzących, a zatem w braku świadczenia wzajemnego, aktywa przestają być przydzielone do wykonywania działalności przedsiębiorstwa, bez względu na powód tego stanu rzeczy.

29. Rząd portugalski kładzie również nacisk na okoliczność, że także w sytuacjach o charakterze czysto wewnętrznym ustawodawstwo krajowe nakłada wymóg rejestracji podatkowej cichych rezerw i strat związanych z danymi środkami wchodzącymi w skład aktywów, w toku roku podatkowego, w trakcie którego omawiane zdarzenia miały miejsce, mimo że w żadnym z tych przypadków spółka nie uzyskuje środków płynnych opartych na realizacji aktywów dzięki ich zbyciu. Rejestracja cichych rezerw ma zatem zdaniem tego rządu miejsce za każdym razem, gdy dane składniki majątku nie są już przydzielone do przedsiębiorstwa działalności gospodarczej generującej dochody podlegające opodatkowaniu na terytorium krajowym. Tym samym spółki korzystające ze swobody przedsiębiorczości nie są w żadnym stopniu poddane presji podatkowej wcześniejszej lub wyższej niż presja, której poddane są spółki zachowujące siedzibę w Portugalii.

30. W każdym razie, nawet przy założeniu, że art. 76 A CIRC wprowadza ograniczenie swobody przedsiębiorczości, rząd portugalski twierdzi, iż natychmiastowe opodatkowanie cichych rezerw spółki przenoszącej siedzibę do innego państwa członkowskiego jest konieczne dla osiągnięcia celów w postaci zachowania podziału kompetencji podatkowej między państwa członkowskie, skuteczności kontroli podatkowych oraz przeciwdziałania oszustwom podatkowym i unikaniu opodatkowania.

31. Co się tyczy proporcjonalności natychmiastowego opodatkowania cichych rezerw przy przeniesieniu siedziby i faktycznego zarządu spółki do innego państwa członkowskiego, rząd portugalski przyznaje jednak, w odpowiedzi na zadane przez Trybunał na piśmie pytanie, że gdyby Trybunał miał stwierdzić w niniejszej sprawie istnienie ograniczenia swobody przedsiębiorczości, Republika Portugalska byłaby zobowiązana do zmiany art. 76 A CIRC polegającej na przyznaniu zainteresowanym spółkom możliwości wyboru bądź natychmiastowej zapłaty, bądź odroczonego pokrycia danego podatku, zgodnie z ww. wyrokiem w sprawie National Grid Indus.

32. Podczas gdy większość interwenientów w swoich odpowiednich uwagach interwenienta kwestionowała możliwość zastosowania art. 43 WE, obecnie przyznają oni za rządem portugalskim, że po ogłoszeniu ww. wyroku w sprawie National Grid Indus swoboda przedsiębiorczości znajduje zastosowanie do sytuacji regulowanej przez art. 76 A CIRC. Rząd niemiecki pragnie zauważyć, że ów wyrok nie rozstrzygnął kwestii zastosowania swobody przedsiębiorczości w przypadku spółki mającej siedzibę w państwie członkowskim, które przyjęło teorię siedziby rzeczywistej spółki i które podporządkowuje przeniesienie faktycznego zarządu spółki jej rozwiązaniu.

33. Rządy duński, niemiecki, hiszpański, francuski i szwedzki są w każdym razie zdania, że nawet po ogłoszeniu ww. wyroku w sprawie National Grid Indus natychmiastowe opodatkowanie cichych rezerw w sytuacji, o której mowa w art. 76 A CIRC, może znaleźć uzasadnienie w celu lub celach interesu ogólnego wyszczególnionych przez Republikę Portugalską. Interwenienci ci wskazują, że stan faktyczny sprawy, w której wydany został omawiany tu wyrok, obejmował nietypową sytuację polegającą na tym, że spółka przenosząca faktyczny zarząd została opodatkowania w odniesieniu do cichej rezerwy związanej z tylko jednym składnikiem majątkowym o charakterze finansowym. Sformułowane przez Trybunał oceny w przedmiocie nieproporcjonalnego charakteru natychmiastowego opodatkowania takiej cichej rezerwy przy przenoszeniu faktycznego zarządu National Grid Indus BV (zwanej dalej „National Grid Indus") do Zjednoczonego Królestwa nie mogą więc zostać rozszerzone na bardziej powszechne sytuacje, w których przeniesienie siedziby spółki do innego państwa członkowskiego obejmuje aktywa niefinansowe, takie jak wyposażenie lub dobra niematerialne, które nie mają zostać zbyte. Rząd hiszpański dodaje w tym względzie, że przyznanie spółkom możliwości wyboru odroczonego pokrycia podatku, uzależnionego od ustanowienia wystarczającej gwarancji bankowej, jak orzekł Trybunał w ww. wyroku w sprawie National Grid Indus, niekoniecznie stanowiłoby rozwiązanie naruszające swobodę przedsiębiorczości w mniejszym stopniu niż natychmiastowa zapłata podatku wyjściowego. Rząd niemiecki precyzuje, że decyzja o wyborze właściwego rozwiązania należy do ustawodawcy krajowego, przy czym nie może on być zmuszony do przyznania podatnikowi prawa wyboru. Zdaniem tego państwa członkowskiego rozwiązaniem mniej ograniczającym i bardziej skutecznym byłoby przyznanie podatnikowi prawa do rozłożenia w czasie spłaty podatku zamiast zawieszenia go do chwili rzeczywistej realizacji aktywów.

34. Rząd niderlandzki twierdzi natomiast, w odpowiedzi na zadane przez Trybunał na piśmie pytanie, że z ww. wyroku w sprawie National Grid Indus wynika, iż państwa członkowskie zobowiązane są we wszystkich przypadkach przyznać spółkom przenoszącym siedzibę do innego państwa członkowskiego wybór między natychmiastową zapłatą podatku wyjściowego od cichych rezerw a zapłatą odroczoną do chwili realizacji aktywów.

b) Analiza

35. Jak wskazują wszyscy interwenienci w niniejszym postępowaniu, ww. wyrok w sprawie National Grid Indus pozwala w dużej mierze rozstrzygnąć w przedmiocie zarzutu pierwszego zarzucanego uchybienia.

36. Tytułem przypomnienia, w omawianej sprawie National Grid Indus, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością utworzona zgodnie z prawem niderlandzkim, posiadała wyrażoną w funtach szterlingach wierzytelność względem jednej ze spółek tej samej grupy, z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie. W wyniku zwyżki kursu funta szterlinga w stosunku do guldena z tytułu tej wierzytelności został osiągnięty niezrealizowany zysk kursowy. W grudniu 2000 r. National Grid Indus przeniosła siedzibę faktycznego zarządu do Zjednoczonego Królestwa, jednocześnie zachowując siedzibę statutową i osobowość prawną w Niderlandach, które stosują w prawie spółek teorię inkorporacji. Zgodnie z zawartą między Królestwem Niderlandów a Zjednoczonym Królestwem konwencją o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz niderlandzkim ustawodawstwem podatkowym National Grid Indus nie uzyskiwała już w Niderlandach podlegających opodatkowaniu zysków, a ciche rezerwy powstałe w wyniku zysku kursowego w chwili przeniesienia siedziby faktycznego zarządu powinny zostać objęte podatkiem rozliczeniowym określonym przez niderlandzkie organy podatkowe i natychmiast nałożonym przy wyjściu z terytorium Niderlandów.

37. Trybunał miał orzec w trybie prejudycjalnym w przedmiocie pytań, czy National Grid Indus mogła powołać się na swobodę przedsiębiorczości i, w stosownym przypadku, czy art. 49 TFUE stoi na przeszkodzie krajowemu uregulowaniu podatkowemu, które nakłada ze skutkiem natychmiastowym podatek na ciche rezerwy związane z jednym składnikiem majątkowym spółki przenoszącej faktyczny zarząd (i rezydencję podatkową) do innego państwa członkowskiego.

38. W pierwszej kolejności, w odniesieniu do możliwości stosowania art. 49 TFUE, Trybunał sprawdził, czy wobec braku ustalonej przez prawo Unii jednolitej definicji spółek objętych swobodą przedsiębiorczości [15] oraz wobec przysługującego państwom członkowskim prawa określenia kryterium powiązania wymaganego od spółki, by mogła ona zostać uznana za spółkę utworzoną zgodnie z jego prawem krajowym i w związku z tym cieszyć się swobodą przedsiębiorczości [16], spółka w sytuacji takiej jak sytuacja National Grid Indus może przeciwstawić tę swobodę stosowaniu krajowego ustawodawstwa podatkowego.

39. Wskazując, że w sprawie przed sądem krajowym przeniesienie siedziby faktycznego zarządu National Grid Indus do Zjednoczonego Królestwa nie miało wpływu na status tego przedsiębiorstwa jako spółki prawa niderlandzkiego, jako że Królestwo Niderlandów stosuje wobec spółek teorię inkorporacji, a w konsekwencji przepisy krajowe ograniczają się do powiązania, w odniesieniu do spółek utworzonych zgodnie z prawem krajowym, skutków podatkowych z takim przeniesieniem między państwami członkowskimi [17], Trybunał przyjął, że przeniesienie to nie miało żadnego wpływu na możliwość powołania się przez tę spółkę na art. 49 TFUE [18].

40. Następnie Trybunał stwierdził istnienie ograniczenia swobody przedsiębiorczości. Zdaniem Trybunału spółka prawa niderlandzkiego zamierzająca przenieść siedzibę faktycznego zarządu poza terytorium Niderlandów doznaje niekorzystnych skutków w zakresie płynności finansowej w stosunku do podobnej spółki, która utrzymuje siedzibę faktycznego zarządu w Niderlandach, polegających na natychmiastowym opodatkowaniu, któremu zostaje poddana ta pierwsza spółka, co może ją zniechęcić do dokonania przeniesienia siedziby do innego państwa członkowskiego [19].

15 — Punkt 26 wyroku.
16 — Punkt 27 wyroku.
17 — Punkty 28 i 31 wyroku.
18 — Punkt 32 wyroku.
19 — Zobacz pkt 37 wyroku.

41. Takiego odmiennego traktowania nie można tłumaczyć różnicą w obiektywnej sytuacji. Jak bowiem orzekł w ogólny sposób Trybunał, w świetle uregulowań państwa członkowskiego dotyczących opodatkowania zysków osiągniętych na jego terytorium sytuacja spółki utworzonej zgodnie z przepisami wskazanego państwa członkowskiego, która przenosi swoją siedzibę do innego państwa członkowskiego, jest analogiczna do sytuacji spółki również utworzonej zgodnie z przepisami pierwszego państwa członkowskiego i utrzymującej swoją siedzibę w tym państwie członkowskim, jeśli chodzi o opodatkowanie zysków związanych z aktywami, które zostały osiągnięte w pierwszym państwie członkowskim przed przeniesieniem siedziby [20].

42. Wreszcie, dokonawszy szczegółowej analizy głównego uzasadnienia przedstawianego przez rządy, które złożyły uwagi w ww. sprawie National Grid Indus, a mianowicie podziału kompetencji podatkowej między państwa członkowskie, Trybunał – uznając wprawdzie, iż niderlandzkie uregulowanie jest odpowiednie dla zapewnienia osiągnięcia takiego celu interesu ogólnego [21], i przyznając, że ostateczne określenie kwoty opodatkowania w chwili przeniesienia przez spółkę siedziby faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego jest proporcjonalne do tego celu [22] – orzekł jednakże, że natychmiastowe pokrycie podatku jest nieproporcjonalne do wskazanego celu.

43. W tym względzie, podczas gdy Komisja i National Grid Indus opowiadają się za koncepcją pokrycia długu podatkowego odroczonego do chwili realizacji aktywów (w niniejszym przypadku przeniesienia składnika majątkowego), połączonego z określonymi deklaracjami sporządzonymi przez zainteresowaną spółkę [23], państwa członkowskie podnoszą, że wyłącznie natychmiastowe pokrycie podatku w chwili przeniesienia siedziby faktycznego zarządu pozwala zachować wykonywanie ich kompetencji podatkowej bez nadmiernego obciążenia administracyjnego [24].

44. Trybunał przyjął zrównoważone rozwiązanie. Świadomy trudności i obciążeń administracyjnych, jakie wiążą się dla zainteresowanej spółki z transgranicznym monitorowaniem aktywów, kiedy sytuacja majątkowa takiej spółki przedstawia się w sposób skomplikowany, Trybunał odrzucił proponowane przez Komisję systematyczne stosowanie odroczonego pokrycia połączonego z określonymi deklaracjami. Zdaniem Trybunału takie rozwiązanie niekoniecznie stanowiłoby bowiem środek naruszający swobodę przedsiębiorczości w mniejszym stopniu niż natychmiastowe pokrycie długu podatkowego odpowiadającego zrealizowanemu zyskowi [25].

45. Trybunał orzekł natomiast, że w innych sytuacjach charakter i zakres majątku spółki pozwala swobodnie zapewnić transgraniczne monitorowanie składników rzeczonego majątku, dla których został ustalony zysk w chwili, gdy dana spółka przeniosła siedzibę faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego [26].

46. Wobec powyższego Trybunał przyjął, w pkt 73 ww. wyroku w sprawie National Grid Indus, że „przepisy krajowe oferujące spółce, która przenosi siedzibę faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego, wybór między natychmiastową zapłatą należnej kwoty opodatkowania, która wywiera niekorzystne skutki w zakresie płynności finansowej dla tej spółki, lecz zwalnia ją z późniejszych obciążeń administracyjnych, a odroczoną zapłatą kwoty rzeczonego opodatkowania, połączoną w danym wypadku z odsetkami według właściwych przepisów krajowych, której bezwzględnie towarzyszy obciążenie administracyjne dla danej spółki związane z monitorowaniem przeniesionych składników majątkowych, stanowią środek, który będąc odpowiednim do zagwarantowania zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi, byłby

20 — Punkt 38 wyroku.
21 — Punkt 48 wyroku.
22 — Zobacz w szczególności pkt 56 i 64 wyroku.
23 — Zobacz pkt 65 i 66 wyroku.
24 — Punkt 67 wyroku.
25 — Zobacz pkt 70 i 71 wyroku.
26 — Punkt 72 wyroku.

zarazem mniej szkodliwy dla swobody przedsiębiorczości niż środek będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym. Bowiem w wypadku gdy spółka ocenia, że obciążenia administracyjne związane z odroczonym poborem są nadmierne, może wybrać natychmiastową zapłatę podatku".

47. W pkt 74 omawianego wyroku Trybunał dodał, że należy również uwzględnić ryzyko braku pokrycia podatku, które rośnie z upływem czasu. Ryzyko to może zdaniem Trybunału zostać uwzględnione przez państwo członkowskie wyjścia w jego przepisach krajowych mających zastosowanie do odroczonej spłaty długów podatkowych, w ramach środków takich jak ustanowienie gwarancji bankowej.

48. Jeśli chodzi o zarzut pierwszy skargi w niniejszej sprawie, wnioski, jakie należy wyciągnąć z ww. wyroku w sprawie National Grid Indus, sytuują się na trzech poziomach analizy przeprowadzonej przez Trybunał w tym wyroku, a mianowicie: możliwości stosowania swobody przedsiębiorczości, ograniczenia tej swobody i uzasadnienia art. 76 A CIRC.

49. Co się tyczy pierwszej kwestii, nie sposób nie zauważyć, że między sytuacją leżącą u podstaw ww. sprawy National Grid Indus a spornym uregulowaniem portugalskim istnieją istotne rozbieżności w zakresie kontekstu prawnego. O ile bowiem Królestwo Niderlandów stosuje teorię inkorporacji, a tym samym prawo tego państwa dopuszcza bez zastrzeżeń możliwość przeniesienia faktycznego zarządu spółki niderlandzkiej bez zmiany jej osobowości prawnej, ze względu na fakt utrzymania siedziby statutowej w Niderlandach, czego dowodzą okoliczności faktyczne leżące u podstaw tejże sprawy, o tyle Republika Portugalska nie stosuje tej teorii.

50. Niemniej, odmiennie od tego, co wydaje się sugerować rząd niemiecki w odpowiedzi na zadane przez Trybunał na piśmie pytanie, prawo portugalskie nie wymaga rozwiązania i likwidacji spółki przed przeniesieniem siedziby do innego państwa członkowskiego, a w konsekwencji zagadnienie wpływu takiego wymogu na stosowanie swobody przedsiębiorczości w niniejszej sprawie nie powstaje. Nie podlega bowiem dyskusji okoliczność, że między innymi art. 3 ust. 4 código das sociedades comercias (kodeksu spółek handlowych) zezwala spółkom prawa portugalskiego na przeniesienie ich siedziby faktycznego zarządu do innego państwa bez utraty osobowości prawnej, pod warunkiem jednak, że ustawodawstwo tego ostatniego państwa dopuszcza taką możliwość.

51. Przesłanka ustanowiona w art. 3 ust. 4 código das sociedades comercias w moim przekonaniu nie może pozbawić portugalskiej spółki przenoszącej siedzibę faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego możliwości powołania się – względem państwa członkowskiego wyjścia – na swobodę przedsiębiorczości, a to z trzech następujących powodów.

52. Po pierwsze, ponieważ przewidziane w ustawodawstwie portugalskim utrzymanie osobowości prawnej spółki migrującej ma na celu właśnie umożliwienie tej spółce przekształcenia się w spółkę prawa państwa przyjmującego, a co za tym idzie – powołania się na swobodę przedsiębiorczości względem państwa członkowskiego wyjścia (lub utworzenia). I tak, w pkt 112 wyroku w sprawie Cartesio[27], do którego zresztą ww. wyrok w sprawie National Grid Indus czyni w pkt 30 wyraźne odwołanie, Trybunał wyjaśnił, że przysługujące państwu członkowskiemu uprawnienie, by nie zezwolić spółce podlegającej jego prawu krajowemu na zachowanie tego statusu, jeżeli zamierza ona zreorganizować się w innym państwie członkowskim, „nie dopuszcza bowiem zwolnienia krajowego prawa dotyczącego zakładania i rozwiązywania spółek od reguł traktatu WE dotyczących swobody przedsiębiorczości, a w szczególności nie stanowi uzasadnienia dla tego, by państwo członkowskie, w którym spółka powstała, […] uniemożliwiało jej przekształcenie się w spółkę prawa krajowego tego drugiego państwa członkowskiego, o ile jego prawo na to pozwala".

27 — Wyrok z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie C-210/06, Zb.Orz. s. I-9641.

53. Po drugie, z tego powodu, że rząd portugalski przyznaje – na co zwróciłem już uwagę, przytaczając argumentację stron – w odpowiedzi na zadane przez Trybunał na piśmie pytanie, że art. 43 WE jak najbardziej znajduje zastosowanie do spółki objętej zakresem stosowania art. 76 A CIRC ze względu na fakt, że na mocy portugalskiego prawa spółek dopuszczalne jest, by taka spółka zachowała osobowość prawną.

54. Po trzecie wreszcie, ponieważ kwestia ewentualnych przeszkód w transgranicznym przekształceniu spółki przez przyjmujące państwo członkowskie musi zostać uregulowana zgodnie z ustawodawstwem tego ostatniego państwa – kwestia ta zresztą została podniesiona w sprawie VALE, obecnie zawisłej przed Trybunałem [28] – i w moim przekonaniu nie może być wykorzystywana przez państwo członkowskie pochodzenia celem odmowy spółce możliwości powołania się względem niego na swobodę przedsiębiorczości.

55. Jeśli chodzi o drugi punkt, to jest ograniczający charakter natychmiastowego opodatkowania cichych rezerw w chwili przenoszenia siedziby portugalskiej spółki do innego państwa członkowskiego, ani rząd portugalski, ani popierające go rządy interweniujące w sprawie nie wydają się już kwestionować, co do zasady, w świetle ww. wyroku w sprawie National Grid Indus, że z punktu widzenia ustawodawstwa państwa członkowskiego wyjścia spółka utworzona zgodnie z ustawodawstwem jednego państwa członkowskiego, która przenosi siedzibę do innego państwa członkowskiego, znajduje się w sytuacji obiektywnie analogicznej do sytuacji spółki również utworzonej zgodnie z ustawodawstwem pierwszego państwa członkowskiego, która utrzymuje siedzibę w tym państwie członkowskim, w odniesieniu do opodatkowania związanych z aktywami cichych rezerw osiągniętych w pierwszym państwie członkowskim przed przeniesieniem siedziby.

56. Rząd portugalski twierdzi jednakże, co do istoty, że obie te spółki na mocy prawa portugalskiego zostałyby poddane temu samemu reżimowi podatkowemu i że w konsekwencji spółka portugalska pragnąca powołać się na art. 43 WE nie doświadczyłaby – odmiennie niż w stanie faktycznym leżącym u podstaw ww. wyroku w sprawie National Grid Indus – żadnych niekorzystnych skutków w zakresie płynności finansowej w stosunku do sytuacji spółki utrzymującej siedzibę w Portugalii.

57. Powyższy argument nie przekonuje mnie z tego prostego powodu, że rząd portugalski – jak wynika z przedstawionego w pkt 28 niniejszej opinii streszczenia jego stanowiska – porównuje, do celów odrzucenia tezy o istnieniu różnicy w traktowaniu – sytuacje, które nie są analogiczne. W mojej opinii nie można bowiem przyjąć w odniesieniu do spornego opodatkowania, że sytuacja spółki, która wprawdzie przenosi siedzibę do innego państwa członkowskiego, niemniej kontynuuje w pełnym zakresie działalność gospodarczą, korzystając z aktywów przydzielonych do tej działalności, jest obiektywnie podobna do sytuacji spółki, która utrzymuje siedzibę w Portugalii, lecz której aktywa przestają być przydzielone do podlegającej opodatkowaniu działalności gospodarczej. W każdym z tych dwóch przypadków inne jest zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego.

58. Natomiast w odniesieniu do sytuacji wewnętrznej, w której aktywa pozostają przydzielone do działalności gospodarczej spółki portugalskiej przenoszącej siedzibę wewnątrz Portugalii, rząd portugalski nie podważył zarzutu Komisji, zgodnie z którym zyski związane z tymi aktywami zostaną opodatkowane dopiero wtedy, gdy zostaną rzeczywiście zrealizowane.

59. Nie przemawia do mnie także argument rządu portugalskiego, rozwinięty zasadniczo na rozprawie, zgodnie z którym uwzględnienie przez ustawodawstwo portugalskie strat osiągniętych na terytorium Portugalii do chwili przeniesienia również prowadzi do odrzucenia tezy o istnieniu ograniczenia swobody przedsiębiorczości.

28 — Sprawa C-378/10. Pragnę podkreślić w tym względzie, że podzielam pogląd rzecznika generalnego N. Jääskinena, wyłuszczony w pkt 70–73 jego opinii w tej sprawie, przedstawionej w dniu 15 grudnia 2011 r., zgodnie z którym w świetle zasady niedyskryminacji stosowanej przez Trybunał w jego orzecznictwie przyjmujące państwo członkowskie również nie może w sposób arbitralny zakazać lub ograniczyć operacji transgranicznego przekształcenia spółki z tego jedynie powodu, że jego krajowe prawo spółek nie przewidziało takiej operacji.

60. W tym względzie wystarczy bowiem wskazać, że taka sytuacja miała miejsce także w odniesieniu do reżimu niderlandzkiego nakładającego, w chwili przeniesienia siedziby faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego, „podatek rozliczeniowy" obliczany na podstawie podlegającego opodatkowaniu zysku danej spółki w Niderlandach [29]. Fakt, że kwestia niezrealizowanych strat osiągniętych na terytorium niderlandzkim nie została, z przyczyn właściwych okolicznościom ww. sprawy National Grid Indus, omówiona przez Trybunał, nie oznacza, że ustawodawstwo portugalskie nie narusza swobody przedsiębiorczości. Poza tym, ustawodawstwo to znajduje zastosowanie także do okoliczności, w których – jak w okolicznościach ww. sprawy National Grid Indus – portugalska spółka pragnąca przenieść siedzibę do innego państwa członkowskiego zgromadziła na terytorium portugalskim wyłącznie ciche rezerwy związane z jej aktywami.

61. Wywodzę więc z powyższego, że art. 76 A CIRC wprowadza ograniczenie swobody przedsiębiorczości, co do zasady zakazane przez art. 43 WE.

62. Co się tyczy punktu trzeciego, który dotyczy uzasadnienia takiego ograniczenia, pozwolę sobie przypomnieć, że rząd portugalski przyznał w odpowiedzi na zadane przez Trybunał na piśmie pytanie, po ogłoszeniu ww. wyroku w sprawie National Grid Indus, że w sytuacji gdyby Trybunał miał stwierdzić, co proponuję, że art. 76 A CIRC rzeczywiście ogranicza wykonywanie swobody przedsiębiorczości, musiałby on wprowadzić do prawa krajowego otwartą dla spółek pragnących przenieść siedzibę do innego państwa członkowskiego możliwość wyboru między natychmiastową zapłatą a odroczonym pokryciem opodatkowania cichych rezerw związanych z aktywami tych spółek powstałymi na terytorium Portugalii.

63. Ponieważ art. 76 A CIRC stanowi przeszkodę w wykonywaniu przedstawionego prawa wyboru, wyznanie rządu portugalskiego może wydawać się wystarczające dla przyjęcia zarzutu Komisji dotyczącego nieproporcjonalnego charakteru wymogu zawartego w tym przepisie w świetle celu interesu ogólnego, jakim jest zachowanie zrównoważonego podziału kompetencji podatkowej między państwa członkowskie.

64. Niemniej przed przejściem do tego rezultatu należy odpowiedzieć na podnoszoną przez niektóre rządy interweniujące w sprawie argumentację, zgodnie z którą dokonane przez Trybunał w ww. wyroku w sprawie National Grid Indus oceny w przedmiocie konieczności przyznania takiego prawa wyboru były, zważywszy na nietypowy charakter sytuacji leżącej u podstaw tego wyroku, wymierne dla specyficznych okoliczności, i w żaden sposób nie zobowiązywały ustawodawców innych państw członkowskich do wprowadzenia takiej opcji w ich wewnętrznych porządkach prawnych.

65. Prawdą jest, że sprawa leżąca u podstaw ww. wyroku w sprawie National Grid Indus była z pewnością niecodzienna w tym sensie, że zainteresowana spółka posiadała wyłącznie jedne aktywa finansowe. Transgraniczny monitoring takiego składnika majątku spółki, będący konsekwencją wyboru odroczonego pokrycia długu podatkowego związanego z zyskiem wytworzonym przed przeniesieniem siedziby i ustalonym w chwili takiego przeniesienia jest zatem, co do zasady, łatwy.

66. Nie zmienia to faktu, że w bieżącym brzmieniu art. 76 A CIRC nie pozwala, nawet w sytuacji identycznej lub analogicznej do sytuacji leżącej u podstaw ww. wyroku w sprawie National Grid Indus, na dokonanie wyboru przedstawionego w pkt 73 tego wyroku, przytoczonym w pkt 46 niniejszej opinii. W chwili obecnej portugalska spółka w sytuacji identycznej lub analogicznej do sytuacji leżącej u podstaw omawianego wyroku w sprawie National Grid Indus jest więc zmuszona zakwestionować na drodze sądowej stosowanie natychmiastowego opodatkowania cichych rezerw związanych z jednym lub większą liczbą aktywów o charakterze finansowym.

29 — Zobacz w szczególności pkt 22 uwag rządu niderlandzkiego w ww. sprawie National Grid Indus.

67. Co za tym idzie, odmiennie od sugestii niektórych rządów interweniujących w sprawie, nie widzę, w jaki sposób Republika Portugalska mogłaby utrzymać w mocy art. 76 A CIRC.

68. Nie oznacza to, że wybór przez Republikę Portugalską rozwiązania naruszającego swobodę przedsiębiorczości w mniejszym stopniu niż natychmiastowe uiszczenie spornego podatku musi zostać zawężony do wprowadzenia na rzecz zainteresowanej spółki jedynie możliwości opowiedzenia się za odroczoną zapłatą długu podatkowego ustalonego w chwili przeniesienia siedziby. W szczególności nie jest wykluczone, że – zgodnie z propozycją rządu niemieckiego przedstawioną w odpowiedzi na zadane przez Trybunał na piśmie pytanie – zaoferowanie spółkom również możliwości wyboru rozłożenia w czasie spłaty długu podatkowego ustalonego w chwili przeniesienia siedziby, na przykład w corocznych ratach lub w zależności od realizacji zysków, mogłoby stanowić środek adekwatny i proporcjonalny do celu, jakim jest zachowanie zrównoważonego podziału kompetencji podatkowej między państwa członkowskie.

69. Jednakże, abstrahując od faktu, że taka propozycja nie została przedstawiona przez Komisję w jej skardze i że wybór rozwiązań alternatywnych względem uregulowania ograniczającego ustanowioną w traktacie swobodę przepływu należy do zainteresowanego państwa członkowskiego, dla przyjęcia pierwszego zarzutu sformułowanego przez Komisję wydaje się wystarczające stwierdzenie, że art. 76 A CIRC nie przewiduje żadnej alternatywy względem wymogu natychmiastowej zapłaty podatku od cichych rezerw związanych z jednym lub większą liczbą aktywów spółki przenoszącej siedzibę do innego państwa członkowskiego, w tym w sytuacjach, w których charakter i zakres majątku takiej spółki pozwalają zapewnić z łatwością transgraniczne monitorowanie składników rzeczonego majątku, dla których zysk został ustalony w chwili, gdy dana spółka przeniosła siedzibę statutową i faktyczny zarząd do innego państwa członkowskiego [30].

70. Mając na uwadze powyższe rozważania, nie jest także ściśle niezbędne, by Trybunał wchodził w dyskusję, skądinąd dosyć intensywną, która przeciwstawiła obecne na rozprawie strony, a dotyczyła dwóch stwierdzeń przedstawionych w ww. wyroku w sprawie National Grid Indus, związanych z opcją odroczonej zapłaty podatku.

71. Niemniej, na wypadek gdyby Trybunał zdecydował się orzec w przedmiocie tych aspektów, przedstawiam następujące uwagi.

72. Przypominam, że w pkt 73 i 74 wspomnianego wyroku w sprawie National Grid Indus Trybunał, po pierwsze, przyznał, że odroczona zapłata może być „połączon[a] w danym wypadku z odsetkami według właściwych przepisów krajowych", a po drugie, uznał, że „ryzyko braku pokrycia podatku [związane z jego odroczoną zapłatą], które rośnie z upływem czasu […] [może] zostać uwzględnione przez […] państwo członkowskie [wyjścia] w jego przepisach krajowych mających zastosowanie do odroczonej spłaty długów podatkowych, w ramach środków takich jak ustanowienie gwarancji bankowej".

73. Podczas gdy rząd portugalski i większość rządów interweniujących w sprawie wskazują, co do istoty, że wymogi te powinny zostać nałożone we wszystkich przypadkach stosowania opcji odroczonej zapłaty, Komisja uważa, że pobieranie odsetek za zwłokę jest już z istoty swej dyskryminacyjne z tego względu, że od podatników będących rezydentami wymaga się dopiero retrospektywnego pokrycia podatku, bez odsetek, natomiast w odniesieniu do ustanowienia gwarancji bankowej jest ona zdania, podobnie jak rząd duński, że można jej żądać wyłącznie w razie istnienia rzeczywistego i dowiedzionego ryzyka braku pokrycia podatku.

30 — Zobacz podobnie ww. wyrok w sprawie National Grid Indus, pkt 72.

74. Co się tyczy odsetek – i niezależnie od dyskusji semantycznej, w której w szczególności rząd niemiecki i Komisja przedstawiły na rozprawie przeciwstawne stanowiska, przy czym rząd niemiecki, odnosząc się do odsetek za odroczenie lub pokrycie, zakwestionował kwalifikację przyjętą przez Komisję – zwracam uwagę, że niektóre państwa członkowskie stosują odsetki, czasami kwalifikowane jako odsetki „za zwłokę", od kwoty wierzytelności podatkowych należnych od podatników, w tym w sytuacjach, w których dopuszczalna jest odroczona zapłata długu podatkowego [31]. Nie mając pewności w tym zakresie, zakładam, że takiej sytuacji dotyczy uściślenie dokonane przez Trybunał w pkt 73 ww. wyroku w sprawie National Grid Indus.

75. Wyrażona przez Komisję krytyka względem dyskryminacyjnego charakteru takiego wymogu nie wydaje mi się uzasadniona.

76. Jeżeli bowiem w wewnętrznej sytuacji przeniesienia siedziby takie odsetki nie są wymagane, dzieje się tak po prostu dlatego, że kwota długu podatkowego zostanie ustalona, a zatem będzie wymagalna, dopiero w chwili rzeczywistej realizacji zysków. To w tym momencie dług podatkowy powinien zostać spłacony, co do zasady bez korzystania z możliwości odroczonej spłaty [32]. Natomiast, jeżeli w sytuacji transgranicznej dopuszczalne jest, jak to wynika z ww. wyroku w sprawie National Grid Indus, by państwa członkowskie ustaliły kwotę wymagalnego długu podatkowego związanego z cichymi rezerwami dotyczącymi aktywów spółki przenoszącej siedzibę do innego państwa członkowskiego w chwili tego przeniesienia, lecz by rzeczywista zapłata była odroczona, odsetki od tej kwoty można utożsamić z odsetkami należnymi od przyznanego tej spółce kredytu.

77. W konsekwencji, zgodnie z zasadą równoważności, jeżeli państwo członkowskie przewiduje w przepisach krajowych mających zastosowanie w sposób ogólny do pokrycia wierzytelności podatkowych, że z opcją odroczonej zapłaty wiążą się odsetki, brak jest obiektywnych powodów dla wyjęcia spod tej zasady sytuacji spółki przenoszącej siedzibę do innego państwa członkowskiego, której dług podatkowy w państwie członkowskim wyjścia został ustalony w chwili tego przeniesienia.

78. Ustanowienie gwarancji bankowej jawi mi się jako kwestia, której rozwiązanie jest bardziej delikatne. Mimo że w pkt 74 ww. wyroku w sprawie National Grid Indus Trybunał wydaje się brać pod uwagę gwarancję bankową jedynie jako jeden z wielu innych środków, to jednak systematyczne stosowanie takiego wymogu w celu zapewnienia pokrycia podatku w kontekście jego odroczonej zapłaty może przynieść skutek w równym stopniu restrykcyjny co natychmiastowa zapłata podatku w chwili przeniesienia siedziby do innego państwa członkowskiego, gdyż wiąże się z pozbawieniem podatnika możliwości użytkowania składników majątkowych objętych gwarancją.

79. Wreszcie przypominam, że w wyrokach w sprawach de Lasteyrie du Saillant [33] i N [34] Trybunał uznał ustanowienie gwarancji wymaganych od osób fizycznych przenoszących rezydencję podatkową do innego państwa członkowskiego i pragnących skorzystać z odroczonej zapłaty podatku od cichych rezerw związanych z papierami wartościowymi za nieproporcjonalne do realizowanych przez państwa

31 — Zobacz w szczególności art. 1727, IV francuskiego code général des impôts (ogólnego kodeksu podatków); art. 6 luksemburskiego règlement grand-ducal du 28 décembre 1968 portant exécution des articles 155 et 178 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (rozporządzenia Wielkiego Księcia z dnia 28 grudnia 1968 r. w sprawie wykonania art. 155 i 178 ustawy o podatku dochodowym). Zobacz również art. 414 belgijskiego code de l'impôt sur le revenu (kodeksu podatku dochodowego) mający zastosowanie do odroczonej zapłaty podatku oraz w Niemczech art. 234 Abgabenordnung (podstawowej ustawy podatkowej) z dnia 1 grudnia 2002 r.

32 — Jeżeli państwo członkowskie przyzna jednak zainteresowanej spółce możliwość odroczenia zapłaty podatku, a jego przepisy krajowe w zakresie pokrycia wierzytelności podatkowych przewidują zapłatę odsetek, powinny one zostać nałożone.

33 — Wyrok z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C-9/02, Rec. s. I-2409, pkt 47, 56, 57.

34 — Wyrok z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-470/04, Zb.Orz. s. I-7409, pkt 51.

członkowskie celów interesu ogólnego [35]. W wyroku w sprawie N Trybunał wyjaśnił, że istniały mniej restrykcyjne z punktu widzenia podstawowych swobód środki, takie jak wprowadzone na poziomie Unii mechanizmy wzajemnej pomocy, w szczególności w dziedzinie pokrycia wierzytelności podatkowych [36].

80. Mimo że w pkt 74 ww. wyroku w sprawie National Grid Indus Trybunał nie wspomniał o tych mechanizmach, jego milczenie nie może moim zdaniem oznaczać, że zamierzał on pozostawić państwom członkowskim pełną swobodę, pozwalając im zastosować środek (odroczona zapłata połączona z gwarancją bankową), którego skutki mogą być równie restrykcyjne co środka (natychmiastowa zapłata), który uznał on w poprzednich punktach tego wyroku za wprowadzający nieproporcjonalną przeszkodę w swobodzie przedsiębiorczości.

81. Co za tym idzie, celem zachowania zarówno wewnętrznej spójności rozumowania Trybunału w ww. wyroku w sprawie National Grid Indus, jak i jego zewnętrznej spójności z ww. orzecznictwem w sprawach de Lasteyrie du Saillant i N, należy w moim przekonaniu interpretować ściśle wymóg ustanowienia gwarancji bankowej, z którym może wiązać się opcja odroczonego pokrycia długu podatkowego.

82. W tym względzie podzielam co do istoty stanowisko prezentowane przez Komisję i rząd duński, zgodnie z którym takiej gwarancji można żądać wyłącznie w razie istnienia rzeczywistego i poważnego ryzyka braku pokrycia wierzytelności podatkowej. Ponadto, odmiennie od stanowiska rządu francuskiego zawartego w odpowiedzi na zadane przez Trybunał na piśmie pytanie oraz przedstawionego na rozprawie, jestem zdania, że kwota wymaganej gwarancji bankowej nie może odpowiadać kwocie wierzytelności podatkowej, której zapłata jest odroczona, gdyż w przeciwnym razie byłby to środek w praktyce równie restrykcyjny co natychmiastowa zapłata podatku w chwili przeniesienia siedziby. Gwarancja ta powinna niemniej być wystarczająca, stosownie do okoliczności każdego przypadku.

83. W świetle powyższych rozważań proponuję, jak już wspomniałem, by uwzględnić zarzut pierwszy podniesiony w skardze Komisji.

35 — W okolicznościach sprawy de Lasteyrie du Saillant żądane przez francuskie organy celne gwarancje mogły przyjąć formę wpłaty środków na konto skarbu państwa, obligacji skarbowych, złożenia depozytu, papierów wartościowych, towarów składanych w domach składowych zatwierdzonych przez państwo, i objętych dowodem składowym na rzecz skarbu państwa zbywalnym przez indos, hipoteki, zastawu aktywów przedsiębiorstwa. W sprawie N ustanowiona gwarancja polegała na złożeniu w zastaw udziałów posiadanych przez podatnika w jednej z jego spółek.

36 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie N, pkt 51–53.

2. W przedmiocie natychmiastowego opodatkowania cichych rezerw związanych z aktywami przydzielonymi znajdującemu się w Portugalii stałemu zakładowi spółki niebędącej rezydentem w przypadku zaprzestania działalności tego zakładu lub w przypadku przeniesienia tych aktywów poza terytorium Portugalii (art. 76 B CIRC)

a) W przedmiocie natychmiastowego opodatkowania cichych rezerw związanych z aktywami przydzielonymi znajdującemu się w Portugalii stałemu zakładowi spółki niebędącej rezydentem w przypadku zaprzestania działalności tego zakładu [art. 76 B lit. a) CIRC]

i) Streszczenie argumentów stron

84. Komisja jest zdania, że argumentacja przedstawiona w odniesieniu do ograniczającego i nieproporcjonalnego charakteru przepisów art. 76 A CIRC jest ważna również dla sytuacji objętej zakresem art. 76 B lit. a) CIRC. Zgodnie z jej stanowiskiem nie istnieje zatem żadne uzasadnienie dla poddania natychmiastowemu opodatkowaniu, bez wyjątku, cichych rezerw związanych z aktywami przydzielonymi znajdującemu się w Portugalii stałemu zakładowi spółki niebędącej rezydentem w przypadku zaprzestania działalności tego zakładu.

85. Rząd portugalski również odsyła do swych wywodów zawartych w pismach procesowych i odnoszących się do art. 76 A CIRC. W odpowiedzi na zadane przez Trybunał na piśmie pytanie rząd ten dodał, że mimo iż ww. wyrok w sprawie National Grid Indus nie obejmuje bezpośrednio sytuacji uregulowanej w art. 76 B lit. a) CIRC, pkt 57 tego wyroku jest istotny dla niniejszej sprawy. Gdyby Trybunał miał stwierdzić istnienie ograniczenia swobody przedsiębiorczości, zdaniem tego rządu byłoby uprawnione, gdyby Republika Portugalska mogła – wobec braku możliwości wymagania natychmiastowego pokrycia podatku – co najmniej stosować odroczoną zapłatę, połączoną w stosownym przypadku z odsetkami, oraz, zważywszy na ryzyko braku pokrycia, zabezpieczoną ustanowieniem gwarancji bankowej.

86. Interweniujące rządy zajęły różne stanowiska w odniesieniu do adekwatności ww. wyroku w sprawie National Grid Indus do sytuacji objętej art. 76 B lit. a) CIRC. Podczas gdy rządy hiszpański i niderlandzki twierdzą, że wspomniany wyrok znajduje w pełni zastosowanie do tej sytuacji, przy czym drugi z tych rządów dodał, że podatnikowi należy stworzyć możliwość wyboru między natychmiastową a odroczoną zapłatą podatku, rządy niemiecki i szwedzki są zdania, że omawiana sytuacja nie jest objęta wspomnianym wyrokiem, jako że wyłącznie natychmiastowe pokrycie podatku stanowi odpowiedni środek w przypadku zaprzestania działalności stałego zakładu położonego na terytorium państwa członkowskiego.

ii) Analiza

87. Trybunał wielokrotnie orzekał, że swoboda przedsiębiorczości obejmuje 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 [37].

37 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain ZN, Rec. s. I-6161, pkt 35; z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C-141/99 AMID, Rec. s. I-11619, pkt 20; z dnia 15 maja 2008 r. w sprawie C-414/06 Lidl Belgium, Zb.Orz. s. I-3601, pkt 18; 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.

88. Z orzecznictwa wynika również, że skutki ograniczające swobodę przedsiębiorczości mogą wystąpić w szczególności wtedy, gdy uregulowania podatkowe mogą wywoływać efekt odstraszający spółkę od tworzenia w innych państwach członkowskich podmiotów zależnych, takich jak stały zakład, i od prowadzenia jej działalności za pośrednictwem takich podmiotów [38].

89. Należy zauważyć, że ocena ta została przedstawiona w odniesieniu do przepisów podatkowych państwa członkowskiego pochodzenia spółki, a nie przepisów państwa członkowskiego przyjmującego jej stały zakład.

90. Tymczasem w niniejszej sprawie, odmiennie od analizowanej powyżej sytuacji przeniesienia do innego państwa członkowskiego siedziby spółki portugalskiej, względem której Republika Portugalska wykonuje swoją kompetencję podatkową jako państwo członkowskie pochodzenia, pobranie podatku od cichych rezerw w chwili zaprzestania działalności stałego zakładu na terytorium Portugalii spółki niebędącej rezydentem, o którym to pobraniu mowa w art. 76 B lit. a) CIRC, stanowi wykonywanie kompetencji tego państwa członkowskiego jako państwa przyjmującego wspomniany zakład.

91. Zgodnie z brzmieniem art. 43 WE obowiązek ciążący na przyjmującym państwie członkowskim polega na zapewnieniu krajowego traktowania [39].

92. W konsekwencji należy poszukiwać krajowej sytuacji porównywalnej z sytuacją spółki niebędącej rezydentem, której stały zakład zaprzestaje działalności na terytorium Portugalii i względem której może w stosownym przypadku zostać stwierdzona dyskryminacyjna różnica w traktowaniu.

93. Strony niniejszego sporu poruszyły tę kwestię w bardzo niewielkim stopniu.

94. Wydaje mi się jednak, że sytuacja stałego zakładu objęta art. 76 B lit. a) CIRC jest obiektywnie porównywalna z sytuacją położonego w Portugalii stałego zakładu spółki mającej siedzibę w tym samym państwie członkowskim.

95. Oczywiście jestem świadom, że – jak podkreślił rząd niemiecki, kwestionując porównywalność omawianych sytuacji – podczas gdy w sytuacji czysto wewnętrznej zakład i spółka, od której jest on zależny, tworzą z podatkowego punktu widzenia całość, stały zakład spółki niebędącej rezydentem jest uważany w międzynarodowej praktyce prawniczej, co odzwierciedlają między innymi art. 5 i 7 modelowej konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku opracowanej przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), za jednostkę autonomiczną z podatkowego punktu widzenia [40]. I tak, zgodnie z podziałem kompetencji wskazanym w art. 7 modelowej konwencji, rząd portugalski przyznaje także, że Republika Portugalska wykonuje co do zasady swoją kompetencję podatkową w odniesieniu do zysków, które można przypisać wyłącznie stałemu zakładowi spółki niebędącej rezydentem pochodzącej z innego państwa członkowskiego. Prawo Unii nie stoi na przeszkodzie takiemu sposobowi podziału kompetencji podatkowej między państwa członkowskie ani kwalifikacji do tego celu stałego zakładu jako jednostki autonomicznej z podatkowego punktu widzenia [41], czyli analogicznej do przedsiębiorstwa utrzymującego w pełni niezależne stosunki z przedsiębiorstwem, którego jest stałym zakładem.

38 — Zobacz wyrok z dnia 28 lutego 2008 r. w sprawie C-293/06 Deutsche Shell, Zb.Orz. s. I-1129, pkt 29. Zobacz także podobnie ww. wyrok w sprawie Lidl Belgium, pkt 19, 20, 25.

39 — Zobacz w szczególności ww. wyrok w sprawie Lidl Belgium, pkt 19.

40 — Zgodnie z art. 5 ust. 1 modelowej konwencji (w wersji z lipca 2008 r. obowiązującej w chwili upływu terminu wyznaczonego w uzasadnionej opinii) stały zakład oznacza stałą placówkę, przez którą całkowicie lub częściowo prowadzona jest działalność gospodarcza przedsiębiorstwa. Zgodnie z art. 5 ust. 2 stały zakład obejmuje w szczególności filię, biuro, zakład fabryczny. Artykuł 7 ust. 1 modelowej konwencji stanowi, że jeżeli przedsiębiorstwo umawiającego się państwa prowadzi w drugim umawiającym się państwie działalność gospodarczą poprzez położony tam stały zakład, zyski tego przedsiębiorstwa podlegają opodatkowaniu w tym ostatnim państwie tylko, jeżeli można je przypisać temu stałemu zakładowi. Artykuł 7 ust. 2 wskazuje, że takiemu stałemu zakładowi zostaną przypisane zyski, które zakład ten mógłby osiągnąć, gdyby był odrębnym przedsiębiorstwem wykonującym identyczną lub podobną działalność w identycznych lub podobnych warunkach i utrzymującym w pełni niezależne stosunki z przedsiębiorstwem, którego jest stałym zakładem.

41 — Zobacz ww. wyrok w sprawie Lidl Belgium, pkt 22.

96. Niemniej nie sądzę, by z powyższego wynikało, że sytuacja tych dwóch stałych zakładów – jednego w kontekście transgranicznym, a drugiego w kontekście czysto wewnętrznym – nie mogła być obiektywnie porównywalna tylko dlatego, że Republika Portugalska traci swoją kompetencję podatkową wyłącznie w pierwszym przypadku, w związku z przeniesieniem aktywów do innego państwa członkowskiego.

97. Gdyby tak miało być, przedstawione rozumowanie powinno by było zostać przeprowadzone przez Trybunał także w ww. wyroku w sprawie National Grid Indus w odniesieniu do sytuacji spółki państwa członkowskiego przenoszącej siedzibę faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego, w stosunku do której w wyniku tego przeniesienia państwo członkowskie pochodzenia traci kompetencję podatkową, porównanej z sytuacją spółki przenoszącej siedzibę wewnątrz pierwszego państwa członkowskiego, w stosunku do której kompetencja podatkowa tego państwa członkowskiego zostaje zachowana. Tymczasem, jak to już zostało podniesione, Trybunał uznał te dwie sytuacje za obiektywnie porównywalne.

98. Poza tym, w ww. wyroku w sprawie Lidl Belgium Trybunał nie uznał postanowień modelowej konwencji podatkowej OECD za stanowiące przeszkodę dla porównania, do celów stwierdzenia istnienia ograniczenia swobody przedsiębiorczości, sytuacji stałego zakładu spółki mającej siedzibę w tym samym państwie członkowskim z sytuacją stałego zakładu tej samej spółki położonego w innym państwie członkowskim [42]. Zresztą nie podlega dyskusji okoliczność, że przyznanie stałemu zakładowi spółki niebędącej rezydentem statusu jednostki autonomicznej z podatkowego punktu widzenia stanowi fikcję zastosowaną po prostu w celu ułatwienia wykonywania kompetencji podatkowych podzielonych między zainteresowane państwa członkowskie [43].

99. W konsekwencji, w świetle przyjętego kryterium porównania należy stwierdzić ograniczenie swobody przedsiębiorczości, jako że – odmiennie niż w sytuacji transgranicznej – zaprzestanie działalności krajowego stałego zakładu spółki portugalskiej nie pociąga za sobą natychmiastowego opodatkowania cichych rezerw związanych z aktywami przeniesionymi do tej spółki.

100. Rząd portugalski broni jeszcze tezy, zgodnie z którą zaprzestanie działalności stałego zakładu i przeniesienie jego aktywów do innego państwa członkowskiego jest zbliżone, w sytuacji czysto wewnętrznej, do zakończenia przydzielenia danych aktywów do określonej działalności gospodarczej. Przy założeniu, że ciche rezerwy podlegałyby opodatkowaniu w obu sytuacjach, nie byłoby mowy o różnicy w traktowaniu.

101. Powyższy argument mnie nie przekonuje z tych samych powodów, co przedstawione powyżej w odniesieniu do przypadku spółki przenoszącej siedzibę do innego państwa członkowskiego: aktywa przynależne stałemu zakładowi opuszczającemu terytorium Portugalii pozostają przydzielone do jego działalności gospodarczej, nawet jeśli jest ona prowadzona w innym państwie członkowskim. Nie wydaje mi się zatem możliwe, do celów stosowania chronionej przez traktat swobody przedsiębiorczości, by uznać za porównywalne zaprzestanie wszelkiej działalności gospodarczej i zaprzestanie działalności gospodarczej realizowanej na terytorium konkretnego państwa członkowskiego.

102. Odmiennie od stanowiska rządu portugalskiego przedstawionego na rozprawie nie uważam, by stwierdzenie zawarte w pkt 57 ww. wyroku w sprawie National Grid Indus mogło prowadzić do obalenia tego wniosku. Wprawdzie Trybunał przypomniał w tym punkcie, że „[m]ajątek spółki jest bowiem bezpośrednio związany z działalnością gospodarczą, która ma na celu wypracowanie zysku”, jednak ocena ta została dokonana nie w kontekście ograniczającego charakteru uregulowania niderlandzkiego, lecz w ramach analizy jego proporcjonalności w zakresie, w jakim odmawiało

42 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Lidl Belgium, pkt 23–25.

43 — Kwalifikacja ta nie odnosi się jednak do podatku od wartości dodanej mającego zastosowanie do transakcji wykonywanych między spółką a jej stałym zakładem; zobacz wyrok z dnia 23 marca 2006 r. w sprawie C-210/04 FCE Bank, Zb.Orz. s. I-2803, pkt 35–41.

uwzględnienia strat zrealizowanych po przeniesieniu siedziby faktycznego zarządu spółki do innego państwa członkowskiego. Nie można zatem wyprowadzić z pkt 57 omawianego wyroku w sprawie National Grid Indus 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.

103. Poza tym, jak podniosła Komisja i rząd niderlandzki w odpowiedzi na zadane przez Trybunał na piśmie pytanie, stwierdzenia analogiczne do stwierdzeń przedstawionych w odniesieniu do spółek przenoszących siedzibę do innego państwa członkowskiego można sformułować w stosunku do natychmiastowego opodatkowania cichych rezerw wygenerowanych przez aktywa przydzielone stałemu zakładowi w chwili zaprzestania działalności stałego zakładu na terytorium Portugalii.

104. Co się tyczy w szczególności proporcjonalności krajowego środka, należy zauważyć, że – niezależnie od charakteru i skali składników majątku przydzielonych stałemu zakładowi – zaprzestanie jego działalności w Portugalii pociąga za sobą we wszystkich przypadkach natychmiastową zapłatę podatku od cichych rezerw związanych z aktywami przynależnymi temu zakładowi.

105. W moim przekonaniu powyższe stwierdzenie wystarczy, by uwzględnić zarzut drugi Komisji dotyczący art. 76 B lit. a) CIRC.

b) W przedmiocie natychmiastowego opodatkowania cichych rezerw związanych z aktywami przydzielonymi znajdującemu się w Portugalii stałemu zakładowi spółki niebędącej rezydentem w przypadku przeniesienia tych aktywów poza terytorium Portugalii [art. 76 B lit. b) CIRC]

i) Streszczenie argumentów stron

106. W opinii Komisji sytuacja ta nie odbiega zasadniczo od pozostałych sytuacji już przeanalizowanych. O ile spółka niebędąca rezydentem zachowuje w Portugalii stały zakład, a aktywa są zachowane w siedzibie lub innym stałym zakładzie położonym w Unii, brak jest powodu, by dokonać natychmiastowego pokrycia podatku. Prawo Republiki Portugalskiej do opodatkowania zgromadzonych na jej terytorium zysków związanych z aktywami jest wedle Komisji wystarczająco chronione przez środek zapewniający obliczenie kwoty podatku w chwili przeniesienia aktywów, przy czym podatek podlega zapłacie w chwili rzeczywistej realizacji zysków.

107. Rząd portugalski powtarza argumenty, które podniósł w odniesieniu do sytuacji już przeanalizowanych, precyzując, że ww. wyrok w sprawie National Grid Indus nie obejmuje przypadku opodatkowania cichych rezerw w chwili przeniesienia aktywów między stałym zakładem położonym w Portugalii a spółką niebędącą rezydentem, od której jest on zależny, lub innym stałym zakładem spółki niebędącej rezydentem położonym w innym państwie członkowskim.

108. Interweniujące rządy podzielają, co do istoty, stanowisko rządu portugalskiego.

109. Rządy niemiecki i szwedzki wskazują przede wszystkim, że sytuacja przeniesienia aktywów między stałym zakładem położonym w Portugalii a mającą siedzibę w innym państwie członkowskim spółką, z którą jest on związany, nie jest porównywalna z sytuacją równoważnego przeniesienia między stałym zakładem położonym w Portugalii a portugalską spółką, z którą jest związany.

110. W każdym razie, zdaniem między innymi rządów niemieckiego, niderlandzkiego i szwedzkiego, natychmiastowe opodatkowanie w chwili przeniesienia jest absolutnie niezbędne dla zachowania podziału kompetencji podatkowych oraz, wedle rządu szwedzkiego, zapobiegania ryzyku uchylania się od opodatkowania. Zastosowanie w tym zakresie powinno znaleźć orzecznictwo Trybunału w dziedzinie transgranicznego przenoszenia zysków lub strat. Rządy niderlandzki i szwedzki zwracają

również uwagę na fakt, że odmiennie niż w sytuacji leżącej u podstaw ww. wyroku w sprawie National Grid Indus, dotyczącej tylko jednego składnika majątkowego w chwili przeniesienia siedziby faktycznego zarządu spółki, przeniesienie aktywów stałego zakładu do innego państwa członkowskiego jest procesem ciągłym, który co do zasady bardzo trudno jest śledzić nie tylko ze względu na znaczną liczbę objętych nim aktywów, ale również z powodu zróżnicowanego charakteru aktywów, przy czym niektóre z nich, jak wyposażenie, podlegają amortyzacji, a inne, jak ropa naftowa, zostają włączone do towarów, które same są przedmiotem transformacji. W konsekwencji odroczenie pokrycia podatku byłoby w niektórych przypadkach niemożliwe lub w każdym razie bardzo trudne do wprowadzenia.

ii) Analiza

111. Co się tyczy ograniczającego charakteru przepisów art. 76 B lit. b) CIRC oraz przedstawionej przez rządy niemiecki i szwedzki argumentacji dotyczącej braku porównywalności przeniesienia aktywów, po pierwsze, między stałym zakładem położonym w Portugalii a spółką niebędącą rezydentem, z którą jest związany, lub innym stałym zakładem związanym z tą spółką położonym w innym państwie członkowskim, i po drugie, między stałym zakładem a spółką, z którą jest związany, gdy oba podmioty są położone w Portugalii, pozwolę sobie odesłać do uwag poczynionych w tym względzie w pkt 94–99 niniejszej opinii.

112. Dodam na wszelki wypadek, mimo że Trybunał jest, co najmniej w sposób dorozumiany, powściągliwy, jeśli chodzi o porównywanie takich sytuacji [44], że jeżeli należałoby porównać, za czym czasami opowiadała się doktryna podatkowa [45], dwie sytuacje transgraniczne, a mianowicie sytuację stałego zakładu przenoszącego swoje aktywa do położonych w innym państwie członkowskim spółki, z którą jest on związany, lub innego stałego zakładu, oraz sytuację portugalskiej spółki przenoszącej swoje aktywa do stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim, rząd portugalski jasno wskazał w ramach postępowania w niniejszej sprawie, że przeniesienie aktywów w drugim z przedstawionych przypadków nie pociągało za sobą zapłaty podatku od cichych rezerw związanych z danymi aktywami, które to rezerwy powstały na terytorium Portugalii.

113. Jeśli chodzi o uzasadnienie ograniczenia, zwracam uwagę, że Komisja nie zakwestionowała w żaden sposób faktu, że art. 76 B lit. b) CIRC jest właściwy dla zapewnienia realizacji celu interesu ogólnego podkreślanego przez rząd portugalski i większość interweniujących rządów, jakim jest zachowanie podziału kompetencji podatkowej między państwa członkowskie, przy czym nie ma potrzeby postrzegania tego celu łącznie z celem przeciwdziałania unikaniu opodatkowania [46]. Komisja przyznaje również, właśnie w następstwie ww. wyroku w sprawie National Grid Indus, że ostateczne ustalenie kwoty podatku może mieć miejsce w chwili, gdy aktywa są przenoszone do innego państwa członkowskiego.

114. Myślę, że Trybunał może to odnotować.

115. Natomiast, podobnie jak w sytuacjach analizowanych powyżej, Komisja kwestionuje proporcjonalny charakter ograniczenia wynikającego z art. 76 B lit. b) CIRC, uznając, że odroczone pokrycie podatku stanowiłoby bardziej odpowiednie rozwiązanie.

44 — Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawie C-298/05 Columbus Container Services, Zb.Orz. s. I-10451, w porównaniu z moją opinią przedstawioną w tej sprawie, pkt 109–122.

45 — Zobacz w szczególności M. Tenore, The Transfer of Assets From a Permanent Establishment to its General Enterprise in the Light of European Tax Law, *Intertax*, 2006, 8/9, s. 389.

46 — W odniesieniu do tego ostatniego celu, wymienionego przez rząd szwedzki, wystarczy przypomnieć, że może on stanowić samodzielne uzasadnienie wyłącznie wtedy, gdy konkretny cel ograniczenia polega na zapobieżeniu działaniom mającym na celu stworzenie konstrukcji całkowicie sztucznych, które nie odzwierciedlają rzeczywistości gospodarczej, w celu uchylenia się od podatku normalnie należnego od zysków wygenerowanych przez działalność prowadzoną na terytorium krajowym, co nie zostało dowiedzione: zob. w szczególności wyroki: z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-303/07 Aberdeen Property Fininvest Alpha, Zb.Orz. s. I-5145, pkt 64; z dnia 21 stycznia 2010 r. w sprawie C-311/08 SGI, Zb.Orz. s. I-487, pkt 65.

116. W tym względzie rząd portugalski oraz rządy interweniujące wskazały zasadniczo na trudności i ciężary administracyjne, jakie musiałyby ponieść zainteresowane zakłady, ale również organy podatkowe państw członkowskich w związku z obliczaniem kwoty należnego podatku i śledzeniem przenoszonych aktywów, zważywszy na ich charakter, różnorodność i liczbę, gdyby wprowadzono odroczone pokrycie.

117. Podobnie jak Trybunał w ww. wyroku w sprawie National Grid Indus [47], nie jestem głuchy na te argumenty. Mogą one bowiem w pewnej liczbie przypadków, która może okazać się zresztą większością, uzasadniać stosowanie natychmiastowego opodatkowania.

118. Niemniej argumenty te nie stanowią przeszkody uniemożliwiającej uwzględnienie zarzutu trzeciego Komisji, podobnie jak w pozostałych przypadkach analizowanych powyżej.

119. Artykuł 76 B lit. b) CIRC znajduje bowiem zastosowanie w sposób ogólny do przenoszenia jednego lub większej liczby aktywów, niezależnie od charakteru i skali składników majątku przydzielonych stałemu zakładowi spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim. W ten sposób nawet ciche rezerwy związane z tylko jednym składnikiem majątkowym o charakterze finansowym tego stałego zakładu, przeniesionym na rzecz położonych w innym państwie członkowskim spółki, z którą jest on związany, lub innego stałego zakładu tej spółki, podlegałyby również natychmiastowemu opodatkowaniu w chwili przeniesienia.

120. Ocena ta jest w moim przekonaniu wystarczająca dla uwzględnienia skargi również w tej kwestii.

121. Nie uważam ponadto, by w sytuacji objętej art. 76 B lit. b) CIRC i odmiennie od przypadku przeniesienia siedziby spółki lub zaprzestania działalności stałego zakładu, opcja odroczonego pokrycia mogła być uzależniona od ustanowienia gwarancji bankowej, jako że państwo członkowskie, w którym pozostaje położony stały zakład, zachowuje nadal względem tego zakładu kompetencję podatkową, także po przeniesieniu tych aktywów. Obecność tego stałego zakładu na terytorium państwa członkowskiego „wyjścia" będzie więc mogła co do zasady stanowić wystarczającą gwarancję pokrycia wierzytelności podatkowej.

122. Mając na uwadze całość powyższych rozważań, sugeruję, by Trybunał uwzględnił skargę Komisji w części, a w pozostałym zakresie ją oddalił.

III – W przedmiocie kosztów

123. 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, proponuję, by Republika Portugalska została obciążona kosztami postępowania. Zgodnie z art. 69 § 4 regulaminu postępowania państwa członkowskie, które przystąpiły do sprawy w charakterze interwenienta, pokrywają własne koszty.

IV – Wnioski

124. W świetle powyższych rozważań proponuję Trybunałowi, aby:

— stwierdził, że przyjmując i utrzymując w mocy przepisy art. 76 A i art. 76 B lit. a) i b) Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (kodeksu podatku dochodowego od osób prawnych) mające zastosowanie odpowiednio do przypadku przeniesienia przez portugalską spółkę siedziby statutowej i faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego, do przypadku

47 — Zobacz pkt 70.

zaprzestania działalności stałego zakładu na terytorium Portugalii oraz do przypadku przeniesienia aktywów takiego stałego zakładu z Portugalii do innego państwa członkowskiego, które to przepisy przewidują, we wszystkich wymienionych przypadkach, natychmiastowe opodatkowanie cichych rezerw związanych z aktywami tych jednostek w chwili wyjścia z terytorium Portugalii, niezależnie od charakteru i skali składników majątku danych spółek i stałych zakładów, Republika Portugalska uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciążą na mocy art. 43 WE;

— w pozostałym zakresie skargę oddalił;

— obciążył Republikę Portugalską kosztami poniesionymi przez Komisję Europejską;

— orzekł według norm przepisanych w przedmiocie kosztów poniesionych przez Królestwo Danii, Republikę Federalną Niemiec, Królestwo Hiszpanii, Republikę Francuską, Królestwo Niderlandów, Republikę Finlandii, Królestwo Szwecji i Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej.