

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 29 listopada 2011 r.*

W sprawie C-371/10

mającej za przedmiot wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 TFUE, złożony przez Gerechtshof Amsterdam (Niderlandy) postanowieniem z dnia 15 lipca 2010 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 26 lipca 2010 r., w postępowaniu:

National Grid Indus BV

przeciwko

Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes pierwszej izby, pełniący obowiązki prezesa, J.N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (sprawozdawca) i A. Prechal, prezesi izb, R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, E. Levits, A. Ó Caoimh, L. Bay Larsen, T. von Danwitz i M. Berger, sędziowie,

* Język postępowania: niderlandzki.

rzecznik generalny: J. Kokott,
sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 21 czerwca 2011 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu National Grid Indus BV przez F. Pötgensa, belastingadviseur, oraz przez D. Hoflanda i E. Pijnackera Hordijka, advocaten,

- w imieniu rządu niderlandzkiego przez C. Wissels, M. de Ree oraz J. Langer, działających w charakterze pełnomocników,

- w imieniu rządu duńskiego przez C. Vanga, działającego w charakterze pełnomocnika,

- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego oraz C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników,

- w imieniu rządu hiszpańskiego przez M. Muñoza Péreza, działającego w charakterze pełnomocnika,

- w imieniu rządu francuskiego przez G. de Bergues'a oraz N. Rouam, działających w charakterze pełnomocników,

- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez P. Gentilego, avvocato dello Stato,

- w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandesa oraz J. Menezesa Leitão, działających w charakterze pełnomocników,

- w imieniu rządu fińskiego przez J. Heliskoskiego oraz M. Pere, działających w charakterze pełnomocników,

- w imieniu rządu szwedzkiego przez A. Falk oraz S. Johannesson, działające w charakterze pełnomocników,

- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez S. Hathawaya, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez K. Bacona, barrister,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa oraz R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 8 września 2011 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 49 TFUE.

- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy National Grid Indus BV (zwaną dalej „National Grid Indus”), spółką prawa niderlandzkiego, której statutowa siedziba znajduje się w Niderlandach, a Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam (inspektorem służb podatkowych Rijnmond/biuro w Rotterdamie, zwanym dalej „inspecteur”) w przedmiocie opodatkowania niezrealizowanych zysków związanych z majątkiem rzeczonoj spółki z tytułu przeniesienia siedziby jej faktycznego zarządu do Zjednoczonego Królestwa.

Ramy prawne

Konwencja o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz zapobieganiu oszustwom podatkowym

- 3 Królestwo Niderlandów oraz Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej zawarły konwencję o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz zapobieganiu oszustwom podatkowym w dziedzinie podatków dochodowych (zwaną dalej „konwencją”).

- 4 Artykuł 4 konwencji stanowi:

„1. W rozumieniu niniejszej konwencji wyrażenie »rezydent umawiającego się państwa« oznacza każdą osobę, która na mocy przepisów tego państwa podlega opodatkowaniu w tym państwie ze względu na swoje miejsce zamieszkania, pobytu, siedzibę zarządu lub jakiegokolwiek inne analogiczne kryterium [...].

[...]

3. Jeżeli zgodnie z przepisami ust. 1 osoba inna niż osoba fizyczna jest rezydentem dwóch umawiających się państw, uważa się ją za rezydenta tylko tego państwa, w którym znajduje się siedziba jej faktycznego zarządu”.

5 Zgodnie z art. 7 ust. 1 konwencji „zyski przedsiębiorstwa umawiającego się państwa są opodatkowane tylko w tym państwie, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi działalność w innym państwie za pośrednictwem znajdującego się tam stałego zakładu. Jeżeli przedsiębiorstwo prowadzi swoją działalność w taki sposób, zyski przedsiębiorstwa podlegają opodatkowaniu w tym innym państwie, lecz wyłącznie w zakresie, w jakim mogą one być przypisane temu stałemu zakładowi”.

6 Artykuł 13 konwencji przewiduje:

„1. Zyski, które rezydent umawiającego się państwa osiąga ze zbycia nieruchomości [...] znajdujących się w drugim umawiającym się państwie, podlegają opodatkowaniu w tym drugim państwie.

2. Zyski pochodzące ze zbycia ruchomości stanowiących część majątku stałego zakładu, który przedsiębiorstwo jednego umawiającego się państwa posiada w drugim umawiającym się państwie [...], w tym tego rodzaju zyski pochodzące ze zbycia tego stałego zakładu (samego lub z całym przedsiębiorstwem) [...] podlegają opodatkowaniu w tym drugim państwie.

3. Zyski pochodzące ze zbycia statków lub samolotów wykorzystywanych w ruchu międzynarodowym [...] podlegają opodatkowaniu tylko w umawiającym się państwie, w którym znajduje się siedziba faktycznego zarządu przedsiębiorstwa.

4. Zyski pochodzące ze zbycia wszelkich towarów innych niż te, o których mowa w ust. 1, 2, 3, podlegają opodatkowaniu tylko w umawiającym się państwie, w którym zbywca jest rezydentem”.

Uregulowania niderlandzkie

- 7 Artykuł 16 Wet op de inkomstenbelasting 1964 (ustawy z 1964 r. o podatku dochodowym, zwanej dalej „Wet IB”) stanowi:

„Zyski przedsiębiorstwa, które nie zostały jeszcze zaksięgowane [...], są doliczane do zysku roku kalendarzowego, w którym podmiot, na którego rachunek prowadzone jest przedsiębiorstwo, zaprzestanie osiągać zyski z przedsiębiorstwa podlegające opodatkowaniu w Niderlandach [...]”.

- 8 Na mocy art. 8 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (ustawy z 1969 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, zwanej dalej „Wet VPB”), art. 16 Wet IB ma zastosowanie w drodze analogii do poboru podatku dochodowego od osób prawnych.
- 9 Zgodnie z art. 2 ust. 4 Wet VPB „jeżeli podmiot został utworzony na podstawie prawa niderlandzkiego, dla celów rzeczonyj ustawy jest on uważany za mającego siedzibę w Niderlandach [...]”.

Okoliczności faktyczne leżące u podstaw sporu przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

- 10 National Grid Indus jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością utworzoną zgodnie z prawem niderlandzkim. Do dnia 15 grudnia 2000 r. miała ona siedzibę faktycznego zarządu w Niderlandach.

- 11 Spółka ta od dnia 10 czerwca 1996 r. jest wierzycielem kwoty 33 113 000 GBP od National Grid Company plc, spółki z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie.

- 12 Po wyższym kursie funta szterlinga w stosunku do guldena holenderskiego z tytułu tej wierzytelności został osiągnięty niezrealizowany zysk. W dniu 15 grudnia 2000 r. zysk ten wynosił 22 128 160 NLG.

- 13 W tym dniu National Grid Indus przeniosła siedzibę faktycznego zarządu do Zjednoczonego Królestwa. Zgodnie z art. 2 ust. 4 Wet VPB, z uwagi na okoliczność, że National Grid Indus została utworzona zgodnie z prawem niderlandzkim, co do zasady nadal podlegała nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niderlandach. Jednakże na mocy art. 4 ust. 3 konwencji, która ma pierwszeństwo przed prawem krajowym, po przeniesieniu siedziby faktycznego zarządu National Grid Indus należało uważać za rezydenta Zjednoczonego Królestwa. Z uwagi na to, że po przeniesieniu siedziby National Grid Indus nie posiadała już stałego zakładu w Niderlandach w rozumieniu konwencji, prawo do opodatkowania korzyści i zysków z kapitału tej spółki po rzeczonym przeniesieniu przysługiwało wyłącznie Zjednoczonemu Królestwu, zgodnie z art. 7 ust. 1 i art. 13 ust. 4 konwencji.

- 14 W wyniku zastosowania konwencji National Grid Indus przestała otrzymywać zysk podlegający opodatkowaniu w rozumieniu art. 16 Wet IB, a zatem na mocy powyższego przepisu w związku z art. 8 Wet VPB, należało określić podatek rozliczeniowy od niezrealizowanych zysków istniejących w chwili przeniesienia siedziby tego przedsiębiorstwa. Inspecteur postanowił zatem, że National Grid Indus powinna między innymi uiścić podatek od zysku kursowego, o którym mowa w pkt 12 niniejszego wyroku.

- 15 National Grid Indus wniosła skargę na decyzję inspecteur do rechtbank Haarlem, który orzeczeniem z dnia 17 grudnia 2007 r. potwierdził tę decyzję.
- 16 National Grid Indus wniosła zatem odwołanie od orzeczenia rechtbank Haarlem do Gerechtshof Amsterdam.
- 17 Sąd krajowy uznał przede wszystkim, że National Grid Indus może powołać się na swobodę przedsiębiorczości w celu zaskarżenia skutków podatkowych, jakie Niderlandy jako państwo członkowskie pochodzenia wiążą z przeniesieniem siedziby faktycznego zarządu tej spółki do innego państwa członkowskiego. Jeśli zatem na istnienie i funkcjonowanie rzeczonoj spółki jako utworzonej zgodnie z prawem niderlandzkim nie miały wpływu dane przepisy krajowe, niniejsza sprawa przed sądem krajowym różni się od tych, które doprowadziły do wydania wyroków z dnia 27 września 1988 r. w sprawie 81/87 Daily Mail and General Trust, Rec. s. 5483, oraz z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie C-210/06 Cartesio, Zb.Orz. s. I-9641. Niemniej utrzymywały się wątpliwości w tej kwestii.
- 18 Sąd krajowy uważa następnie, że opodatkowanie takie jak w sprawie stanowiącej przedmiot postępowania przed nim stanowi przeszkodę w swobodzie przedsiębiorczości. Środek krajowy znajdujący się u podłoża tego przepisu może jednak okazać się uzasadniony celem polegającym na zapewnieniu zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi, zgodnie z zasadą terytorialności podatkowej obejmującą czynnik czasowy. Wyjaśnia on w tym zakresie, że art. 16 Wet IB jest oparty na koncepcji, według której wszystkie zyski wypracowane przez spółkę będącą rezydentem powinny podlegać opodatkowaniu w Niderlandach. Jeżeli w następstwie przeniesienia siedziby faktycznego zarządu danej spółki ustaje opodatkowanie w Niderlandach, związane z jej majątkiem niezrealizowane zyski, które nie zostały jeszcze opodatkowane w Niderlandach, należy uważać za zyski zrealizowane, a zatem – opodatkować.

- 19 Sąd krajowy uważa jednak, że niewykluczone, iż zgodnie z orzecznictwem wynikającym z wyroków z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, Rec. s. I-2409, oraz z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-470/04 N, Zb.Orz. s. I-7409, opodatkowanie podatkiem rozliczeniowym, takie jak przewidziane przez przepisy będące przedmiotem postępowania przed tym sądem, można uważać za nieproporcjonalne, ponieważ powoduje ono natychmiast wymagalny dług podatkowy i nie uwzględnia strat poniesionych po przeniesieniu siedziby danego przedsiębiorstwa. Sąd krajowy uważa, że wątpliwości istnieją również w tym aspekcie. Dodaje on w tym zakresie, że odroczenie opodatkowania do chwili faktycznej realizacji zysków może spowodować praktyczne problemy nie do przewyżnienia.
- 20 Wreszcie sąd krajowy podkreśla, że w niniejszej sprawie żadna strata nie może być zrealizowana po przeniesieniu siedziby faktycznego zarządu National Grid Indus, ponieważ przeniesienie to spowodowało zanik ryzyka kursowego dla długu wyrażonego w funtach szterlingach. Po tym przeniesieniu spółka ta była bowiem zobowiązana do obliczenia zysku podlegającego opodatkowaniu w tej walucie.
- 21 W tych okolicznościach Gerechtshof te Amsterdam postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy wówczas gdy państwo członkowskie nakłada na spółkę utworzoną według prawa tego państwa członkowskiego i przenoszącą siedzibę swego faktycznego zarządu z tego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego podatek rozliczeniowy z tytułu przeniesienia siedziby faktycznego zarządu, w obecnym stanie prawa wspólnotowego spółka ta może się powołać względem tego państwa członkowskiego na art. 43 WE (obecnie art. 49 TFUE)?

- 2) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: czy podatek rozliczeniowy taki jak omawiany tutaj, nakładany bez odroczenia i bez możliwości uwzględnienia przyszłej utraty wartości na wzrost wartości części składowych majątku spółki przeniesionych z państwa członkowskiego pochodzenia do przyjmującego państwa członkowskiego istniejących w chwili przeniesienia siedziby, jest sprzeczny z art. 43 WE (obecnie art. 49 TFUE), w tym rozumieniu, że nie może być uzasadniony koniecznością rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi?

- 3) Czy odpowiedź na poprzednie pytanie zależy również od tego, że omawiany podatek rozliczeniowy dotyczy zysku (kursowego) przypadającego w ramach niderlandzkich kompetencji podatkowych, przy czym tego rodzaju zysk nie może być wyrażony w państwie przyjmującym na podstawie obowiązujących tam przepisów prawa podatkowego?"

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

- 22 Poprzez pytanie pierwsze sąd krajowy zasadniczo dąży do ustalenia, czy spółka utworzona zgodnie z prawem jednego państwa członkowskiego, która przenosi siedzibę faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego i która jest opodatkowana w pierwszym państwie członkowskim z tytułu tego przeniesienia, może powołać się wobec tego państwa członkowskiego na art. 49 TFUE.

- 23 Rządy niderlandzki, niemiecki, włoski, portugalski, fiński, szwedzki i Zjednoczonego Królestwa utrzymują, że art. 49 TFUE nie narusza kompetencji państw członkowskich do przyjęcia przepisów, w tym zasad o charakterze podatkowym dotyczących przeniesienia siedziby przedsiębiorstwa między państwami członkowskimi. Wykładnia tego artykułu dana przez Trybunał w ww. wyrokach w sprawie *Daily Mail and General Trust* i w sprawie *Cartesio* nie dotyczy wyłącznie warunków zakładania i funkcjonowania spółek na mocy prawa krajowego dotyczącego spółek.
- 24 Powyższe rządy wyjaśniają w tym zakresie, że *National Grid Indus*, choćby ze względu na przeniesienie siedziby faktycznego zarządu, przestaje podlegać prawu podatkowemu państwa członkowskiego pochodzenia. Niderlandy tracą wszelką kompetencję podatkową w odniesieniu do dochodów pochodzących z działalności wskazanej spółki. Opodatkowanie będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym jest zatem ściśle związane z przepisami prawa krajowego dotyczącymi spółek ustalającymi warunki zakładania spółek i przeniesienia ich siedziby, a opodatkowanie to stanowi bezpośredni skutek tych przepisów.
- 25 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 54 TFUE na potrzeby stosowania postanowień traktatu dotyczących swobody przedsiębiorczości spółki założone zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mające swoją statutową siedzibę, zarząd lub główne przedsiębiorstwo wewnątrz Unii są traktowane jak osoby fizyczne mające przynależność państwa członkowskiego.
- 26 W braku jednolitej definicji w prawie Unii spółek objętych swobodą przedsiębiorczości posługującej się jednym tylko kryterium powiązania decydującego o właściwym dla tej spółki prawie krajowym, to, czy art. 49 TFUE ma zastosowanie do spółki powołującej się na ustanowioną tym postanowieniem podstawową swobodę, podobnie zresztą jak to, czy osoba fizyczna jest obywatelem państwa członkowskiego, uprawnionym na tej podstawie do korzystania z takiej swobody, stanowi kwestię wstępną, na którą w obecnym stanie prawa Unii odpowiedź można znaleźć jedynie w mającym zastosowanie prawie krajowym. Zatem jedynie wtedy, gdy potwierdzi się, że ta

spółka faktycznie może korzystać ze swobody przedsiębiorczości w świetle warunków określonych w art. 54 TFUE, pojawia się pytanie o to, czy spółka ta jest objęta ograniczeniami tej swobody w rozumieniu art. 49 TFUE (zob. ww. wyrok w sprawie *Daily Mail and General Trust*, pkt 19–23; wyrok z dnia 5 listopada 2002 r. w sprawie C-208/00 *Überseering*, Rec. s. I-9919, pkt 67–70; a także ww. wyrok w sprawie *Cartesio*, pkt 109).

- 27 Państwo członkowskie posiada więc prawo określenia zarówno kryterium powiązania wymaganego od spółki, by mogła ona zostać uznana za spółkę utworzoną zgodnie z jego prawem krajowym i w związku z tym mogącą cieszyć się swobodą przedsiębiorczości, jak również kryterium wymaganego do utrzymania tego statusu w przyszłości (ww. wyrok w sprawie *Cartesio*, pkt 110). Państwo członkowskie ma zatem możliwość nałożenia na spółkę utworzoną na mocy swego porządku prawnego ograniczeń w przeniesieniu siedziby jej faktycznego zarządu poza jego terytorium, aby mogła ona zachować osobowość prawną, z której korzystała na mocy tego samego państwa (ww. wyrok w sprawie *Überseering*, pkt 70).
- 28 W sprawie przed sądem krajowym przeniesienie siedziby faktycznego zarządu *National Grid Indus* do Zjednoczonego Królestwa nie miało jednak wpływu na status spółki prawa niderlandzkiego tego przedsiębiorstwa na mocy tego prawa, które wobec spółek stosuje teorię inkorporacji.
- 29 Rządy niderlandzki, niemiecki, włoski, portugalski, fiński, szwedzki i Zjednoczonego Królestwa twierdzą jednak, że jeśli państwo członkowskie ma kompetencję do wymagania rozwiązania i likwidacji emigrującej spółki, to to państwo członkowskie powinno być również uważane za właściwe do nałożenia zobowiązań podatkowych, gdy stosuje system – bardziej korzystny z punktu widzenia rynku wewnętrznego – przeniesienia siedziby z zachowaniem osobowości prawnej.

- 30 Jednakże uprawnienie przywołane w pkt 27 niniejszego wyroku w żaden sposób nie oznacza, że zasady traktatu dotyczące swobody przedsiębiorczości nie mają zastosowania do przepisów krajowych w dziedzinie utworzenia i rozwiązania spółek (zob. ww. wyrok w sprawie *Cartesio*, pkt 112).
- 31 Przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie dotyczą ustalenia warunków wymaganych przez państwo członkowskie spółki utworzonej zgodnie z jego przepisami, aby mogła ona zachować status spółki rzeczonoego państwa członkowskiego po przeniesieniu siedziby faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego. Przeciwnie, rzeczono przepisy ograniczają się do powiązania, dla spółek utworzonych zgodnie z prawem krajowym, skutków podatkowych z przeniesieniem siedziby między państwami członkowskimi, przy czym takie przeniesienie siedziby nie narusza ich statusu spółek danego państwa członkowskiego.
- 32 W sprawie przed sądem krajowym, jako że przeniesienie siedziby faktycznego zarządu *National Grid Indus* do Zjednoczonego Królestwa nie naruszyło jej statusu spółki prawa niderlandzkiego, nie miało ono wpływu na możliwość powołania się przez tę spółkę na art. 49 TFUE. Jako spółka utworzona zgodnie z przepisami państwa członkowskiego i posiadająca statutową siedzibę, jak i zarząd główny na terytorium Unii, zgodnie z art. 54 TFUE korzysta ona z postanowień traktatu dotyczących swobody przedsiębiorczości, a zatem może powoływać się na prawa wywodzone z art. 49 TFUE, w szczególności w celu podważenia zgodności z prawem opodatkowania nałożonego na nią przez wskazane państwo członkowskie z tytułu przeniesienia siedziby faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego.
- 33 Na pytanie pierwsze należy zatem odpowiedzieć, że spółka utworzona zgodnie z prawem jednego państwa członkowskiego, która przenosi siedzibę faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego, przy czym to przeniesienie siedziby nie narusza jej statusu spółki pierwszego państwa członkowskiego, może powołać się na art. 49 TFUE w celu zakwestionowania zgodności z prawem opodatkowania

nałożonego na nią przez pierwsze państwo członkowskie z tytułu tego przeniesienia siedziby.

W przedmiocie pytań drugiego i trzeciego

- ³⁴ Poprzez pytania drugie i trzecie, które należy zbadać łącznie, sąd krajowy w istocie dąży do ustalenia, czy art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on uregulowaniu podatkowemu państwa członkowskiego takiemu jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, na mocy którego niezrealizowane zyski związane ze składnikami majątku spółki, która jest utworzona zgodnie z prawem tego państwa członkowskiego i która przenosi siedzibę faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego, w chwili rzeczonoego przeniesienia są opodatkowane przez pierwsze państwo członkowskie, przy tym rzeczono uregulowanie, po pierwsze, nie przewiduje odroczenia zapłaty podatku nałożonego na powyższą spółkę do chwili faktycznej realizacji tych zysków, a po drugie, nie uwzględnia strat, które mogły powstać po przeniesieniu rzeczonoj siedziby. Dąży on ponadto do ustalenia, czy na wykładnię art. 49 TFUE ma wpływ okoliczność, że opodatkowane niezrealizowane zyski odnoszą się do zysków, które nie mogą być wyrażone w przyjmującym państwie członkowskim, biorąc pod uwagę obowiązujący w nim system podatkowy.

W przedmiocie istnienia ograniczenia swobody przedsiębiorczości

- ³⁵ Artykuł 49 TFUE wymaga usunięcia ograniczeń swobody przedsiębiorczości. Nawet jeśli brzmienie postanowień traktatu odnoszących się do swobody przedsiębiorczości wskazuje, że mają na celu zapewnienie możliwości korzystania z traktowania krajowego w przyjmującym państwie członkowskim, to jednocześnie stoją one na przeszkodzie temu, aby państwo członkowskie pochodzenia utrudniało wykonywanie działalności w innym państwie członkowskim przez swego obywatela albo spółkę

utworzoną zgodnie z jego ustawodawstwem (zob. wyroki: z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, Rec. s. I-4695, pkt 21; z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawie C-298/05 Columbus Container Services, Zb.Orz. s. I-10451, pkt 33; z dnia 23 października 2008 r. w sprawie C-157/07 Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, Zb.Orz. s. I-8061, pkt 29; z dnia 15 kwietnia 2010 r. w sprawie C-96/08 CIBA, Zb.Orz. s. I-2911, pkt 18).

³⁶ Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem za ograniczenia swobody przedsiębiorczości należy również uznać wszelkie środki, które zakazują korzystania z tej swobody, ograniczają je lub zmniejszają jego atrakcyjność (zob. wyrok z dnia 5 października 2004 r. w sprawie C-442/02 CaixaBank France, Zb.Orz. s. I-8961, pkt 11; ww. wyroki: w sprawie Columbus Container Services, pkt 34; w sprawie Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, pkt 30; w sprawie CIBA, pkt 19).

³⁷ Należy stwierdzić, że w sprawie przed sądem krajowym spółka prawa niderlandzkiego zamierzająca przenieść siedzibę faktycznego zarządu poza terytorium Niderlandów w ramach wykonywania prawa zagwarantowanego jej przez art. 49 TFUE dozna niekorzystnych skutków w zakresie płynności finansowej w stosunku do podobnej spółki, która utrzymuje siedzibę faktycznego zarządu w Niderlandach. Bowiern na mocy przepisów krajowych będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym przeniesienie siedziby faktycznego zarządu spółki prawa niderlandzkiego do innego państwa członkowskiego powoduje natychmiastowe opodatkowanie niezrealizowanych zysków związanych z przeniesionymi składnikami majątkowymi, podczas gdy zyski takie nie podlegają opodatkowaniu, kiedy taka spółka przenosi siedzibę wewnątrz terytorium Niderlandów. Zyski związane ze składnikami majątkowymi spółki dokonującej przeniesienia siedziby wewnątrz danego państwa członkowskiego zostaną opodatkowane dopiero wtedy, gdy zostaną faktycznie zrealizowane, i w zakresie, w jakim zostaną zrealizowane. To odmienne traktowanie w zakresie opodatkowania zysków może zniechęcić spółkę prawa niderlandzkiego do dokonania przeniesienia siedziby do innego państwa członkowskiego (zob. podobnie ww. wyroki w sprawie Lasteyrie du Saillant, pkt 46; w sprawie N, pkt 35).

- 38 Stwierzonego w ten sposób odmiennego traktowania nie można tłumaczyć różnicą w obiektywnej sytuacji. Bowiem 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 podobna 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 ze składnikami majątkowymi, które zostały osiągnięte w pierwszym państwie członkowskim przed przeniesieniem siedziby.
- 39 Rządy hiszpański, francuski i portugalski podnoszą jeszcze, że spółka taka jak skarżąca w sprawie przed sądem krajowym nie jest w sytuacji jakkolwiek bardziej niekorzystnej niż spółka, która przeniosła siedzibę wewnątrz państwa członkowskiego. Zdaniem tych rządów w świetle okoliczności, że zysk kursowy w guldenach niderlandzkich z wiarytelności wyrażonej w funtach szterlingach zniknął przy przeniesieniu siedziby faktycznego zarządu National Grid Indus do Zjednoczonego Królestwa, powyższa spółka została opodatkowana od zrealizowanego zysku. Przeniesienie siedziby wewnątrz danego państwa członkowskiego nie doprowadziłoby natomiast do realizacji jakiegokolwiek zysku.
- 40 Należy odrzucić taką argumentację. Opodatkowanie będące przedmiotem sporu przed sądem krajowym nie dotyczy zrealizowanych zysków. Zysk opodatkowany w ramach sporu przed sądem krajowym odnosi się bowiem do niezrealizowanego zysku, który nie wygenerował żadnego dochodu na korzyść National Grid Indus. Taki niezrealizowany zysk nie zostałby opodatkowany, gdyby National Grid Indus przeniosła siedzibę faktycznego zarządu wewnątrz terytorium Niderlandów.
- 41 Wynika z tego, że odmierne traktowanie, któremu w ramach przepisów krajowych będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym podlegają spółki prawa niderlandzkiego przenoszące siedzibę faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego w stosunku do spółek prawa niderlandzkiego przenoszących siedzibę

faktycznego zarządu wewnątrz terytorium Niderlandów, stanowi ograniczenie w zasadzie zakazane przez postanowienia traktatu dotyczącego swobody przedsiębiorczości.

W przedmiocie uzasadnienia ograniczenia swobody przedsiębiorczości

- ⁴² Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że ograniczenie swobody przedsiębiorczości może być dopuszczalne jedynie wtedy, gdy jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego. Powinno ono ponadto w takiej sytuacji być odpowiednie dla zagwarantowania realizacji danego celu i nie wykraczać poza to, co jest niezbędne dla jego osiągnięcia (zob. wyroki: z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-10837, pkt 35; z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. s. I-7995, pkt 47; z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 64; a także z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-303/07 Aberdeen Property Fininvest Alpha, Zb.Orz. s. I-5145, pkt 57).
- ⁴³ Według sądu krajowego ograniczenie swobody przedsiębiorczości okazuje się uzasadnione celem polegającym na zapewnieniu zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi, zgodnie z zasadą terytorialności zawierającą czynnik czasowy. Dane państwo członkowskie wykonuje bowiem swoją kompetencję podatkową wyłącznie wobec zysków osiągniętych na jego terytorium w ciągu okresu, w którym National Grid Indus miała w nim rezydencję podatkową.
- ⁴⁴ National Grid Indus uważa jednak, że cel taki nie może uzasadniać stwierdzonego ograniczenia, ponieważ opodatkowanie będące przedmiotem sporu przed sądem krajowym nie obejmuje rzeczywistej korzyści.

- 45 W tym względzie należy przypomnieć, że po pierwsze, zachowanie rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi jest uzasadnionym celem uznawanym przez Trybunał (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Marks & Spencer, pkt 45; w sprawie N, pkt 42; wyroki: z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-231/05 Oy AA, Zb.Orz. s. I-6373, pkt 51; a także z dnia 15 maja 2008 r. w sprawie C-414/06 Lidl Belgium, Zb.Orz. s. I-3601, pkt 31). Po drugie, z utrwalonego orzecznictwa wynika, że wobec braku przepisów ujednociających lub harmonizujących na poziomie Unii państwa członkowskie zachowują uprawnienia do określania, w drodze umów lub w sposób jednostronny, kryteriów rozdziału przysługujących im kompetencji podatkowych, w szczególności w celu unikania podwójnego opodatkowania (wyrok z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-540/07 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-10983, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 46 Przeniesienie siedziby faktycznego zarządu spółki z jednego państwa członkowskiego do innego nie oznacza, że państwo członkowskie pochodzenia winno zrzec się swego prawa do opodatkowania zysków powstałych w ramach jego kompetencji podatkowej przed rzeczonym przeniesieniem (zob. podobnie wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11673, pkt 59). Trybunał orzekł zatem, że państwo członkowskie jest – zgodnie z zasadą terytorialności podatkowej powiązanej z czynnikiem czasowym, tj. rezydencją podatkową podatnika na terytorium kraju w ciągu okresu, w którym pojawiły się zyski – uprawnione do opodatkowania rzeczonych zysków w chwili jego emigracji (ww. wyrok w sprawie N, pkt 46). Środek taki służy bowiem zapobieganiu sytuacjom, które mogłyby zagrażać prawu państwa członkowskiego pochodzenia do wykonywania przysługującej mu kompetencji podatkowej w związku z działalnością prowadzoną na jego terytorium, a zatem może być uzasadniony względami związanymi z zachowaniem rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawie Marks & Spencer, pkt 46; w sprawie Ov AA, pkt 54; a także wyrok z dnia 21 stycznia 2010 r. w sprawie C-311/08 SGI, Zb.Orz. s. I-487, pkt 60).
- 47 Z postanowienia odsyłającego wynika, że zgodnie z art. 7 ust. 1 konwencji National Grid Indus, po przeniesieniu siedziby faktycznego zarządu do Zjednoczonego Królestwa, była uważana za spółkę będącą rezydentem tego ostatniego państwa członkowskiego. W sytuacji gdy ze względu na rzeczone przeniesienie siedziby National Grid Indus przestała osiągać zyski podlegające opodatkowaniu w Niderlandach, został określony podatek rozliczeniowy zgodnie z art. 16 Wet IB, jeśli chodzi o zyski

związane z majątkiem tej spółki istniejącym w Niderlandach w chwili przeniesienia jej siedziby do Zjednoczonego Królestwa. Zyski zrealizowane po przeniesieniu omawianej siedziby zgodnie z art. 13 ust. 4 konwencji są opodatkowane w tym ostatnim państwie członkowskim.

- 48 Z uwagi na te czynniki uregulowanie takie jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym jest odpowiednie do zagwarantowania zachowania rozdziału kompetencji podatkowych między danymi państwami członkowskimi. Opodatkowanie podatkiem rozliczeniowym w chwili przeniesienia siedziby faktycznego zarządu spółki ma na celu objęcie podatkiem dochodowym państwa członkowskiego pochodzenia niezrealizowanych zysków powstałych w ramach kompetencji podatkowej tego państwa członkowskiego przed przeniesieniem rzeczonyj siedziby. Niezrealizowane zyski związane z dobrem gospodarczym są więc opodatkowane w państwie członkowskim, w którym powstały. Zyski zrealizowane po przeniesieniu siedziby rzeczonyj spółki są opodatkowane wyłącznie w przyjmującym państwie członkowskim, gdzie powstały, co pozwala na uniknięcie ich podwójnego opodatkowania.
- 49 Argument National Grid Indus, zgodnie z którym opodatkowanie będące przedmiotem sporu przed sądem krajowym nie jest uzasadnione, jeżeli obejmuje niezrealizowane zyski, a nie – zrealizowane, należy odrzucić. Jak bowiem podkreślają różne rządy, które przedstawiły uwagi Trybunałowi, państwo członkowskie jest uprawnione do opodatkowania wartości gospodarczej wypracowanej przez niezrealizowany zysk na jego terytorium, nawet jeśli dany zysk nie został jeszcze rzeczywiście zrealizowany.
- 50 Należy również zbadać, czy przepisy takie jak będące przedmiotem sporu przed sądem krajowym nie wykraczają poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celu, któremu służą (wyrok z dnia 30 czerwca 2011 r. w sprawie C-262/09 Meilicke i in., Zb.Orz. s. I-5669, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 51 W tym zakresie należy przypomnieć, że według przepisów krajowych będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym zarówno ustalenie kwoty długu podatkowego, jak i jego pobór miały miejsce w chwili, gdy dana spółka przestała osiągać zyski podlegające opodatkowaniu w Niderlandach, w niniejszej sprawie w chwili przeniesienia siedziby jej faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego. W celu oceny proporcjonalności takiego uregulowania należy ustanowić rozróżnienie między ustaleniem kwoty opodatkowania a jego poborem.

— W przedmiocie ostatecznego ustalenia kwoty opodatkowania w chwili przeniesienia przez spółkę siedziby faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego

- 52 Jak stwierdziła rzecznik generalna w pkt 55 i 56 swojej opinii, ustalenie kwoty opodatkowania w chwili przeniesienia siedziby faktycznego zarządu spółki zgodne jest z zasadą proporcjonalności i uwzględnia cel przepisów krajowych będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, którym jest opodatkowanie w państwie członkowskim pochodzenia zysków powstałych w ramach kompetencji podatkowych tego państwa członkowskiego. Jest bowiem proporcjonalne, że państwo członkowskie pochodzenia do celów zachowania wykonywania kompetencji podatkowych określa podatek należny od niezrealizowanych zysków powstałych na jego terytorium w chwili, gdy jego kompetencja podatkowa wobec danej spółki przestaje istnieć, w niniejszej sprawie w chwili przeniesienia siedziby jej faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego.

- 53 Komisja Europejska, odnosząc się do ww. wyroku w sprawie N, twierdzi jednak, że w świetle zasady proporcjonalności państwo członkowskie pochodzenia jest zobowiązane do uwzględnienia strat, które powstały między chwilą przeniesienia siedziby spółki a realizacją danych składników majątkowych, w przypadku gdy system podatkowy przyjmującego państwa członkowskiego nie uwzględnia tych strat.

- 54 Należy przypomnieć, że w ww. wyroku w sprawie N, który odnosił się do przepisów krajowych obejmujących osobę prywatną z racji przeniesienia jej miejsca zamieszkania pod względem podatkowym do innego państwa członkowskiego opodatkowaniem od niezrealizowanych zysków związanych z istotnym udziałem, jaki posiadała w spółce, Trybunał orzekł, że za proporcjonalny z punktu widzenia celu polegającego na zrównoważonym rozdziale kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi może być uznany wyłącznie taki system podatkowy, który w pełni uwzględnia utratę wartości, jaka może wystąpić po zmianie miejsca zamieszkania przez zainteresowanego podatnika, chyba że ta utrata wartości została już uwzględniona w przyjmującym państwie członkowskim (ww. wyrok w sprawie N, pkt 54).
- 55 Nawet jeśli przeniesienie przez National Grid Indus siedziby jej faktycznego zarządu do Zjednoczonego Królestwa spowodowało zniknięcie ryzyka kursowego dla wierzytelności będącej przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, wyrażonej w funtach szterlingach, strata związana z tą wierzytelnością może jednak pojawić się po tym przeniesieniu, w wypadku gdy na przykład dana spółka nie uzyska zwrotu całości długu.
- 56 Jednakże w przeciwieństwie do tego, co było przedmiotem sprawy, która doprowadziła do wydania ww. wyroku N, w niniejszej sprawie przed sądem krajowym nieuwzględnienie przez państwo członkowskie pochodzenia strat, które zostały zrealizowane po przeniesieniu siedziby faktycznego zarządu spółki, nie może być uważane za nieproporcjonalne w świetle celu realizowanego przez przepisy będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym.
- 57 Majątek spółki jest bowiem bezpośrednio związany z działalnością gospodarczą, która ma na celu wypracowanie zysku. Ponadto na zakres zysku spółki podlegającego opodatkowaniu częściowo ma wpływ waloryzacja aktywów w jej bilansie, w ten sposób, że amortyzacja obniża podstawę opodatkowania.

- 58 Jeśli zatem w sytuacji takiej jak będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym zyski spółki, która przeniosła siedzibę faktycznego zarządu, zostaną opodatkowane po rzeczonym przeniesieniu dopiero w przyjmującym państwie członkowskim zgodnie z zasadą terytorialności podatkowej związanej z czynnikiem czasowym, z uwagi na ww. powiązanie między majątkiem spółki a jej zyskami podlegającymi opodatkowaniu, a zatem z przyczyn związanych z równowagą między prawem do opodatkowania zysków a uprawnieniem do odliczenia strat, również to ostatnie prawo państwo członkowskie powinno w swoim systemie podatkowym uwzględnić zmiany wartości majątku danej spółki, jakie nastąpiły od daty, w której państwo członkowskie pochodzenia utraciło wszelkie powiązanie podatkowe z rzeczoną spółką.
- 59 W tych okolicznościach, wbrew temu, co sugeruje Komisja, państwo członkowskie pochodzenia nie jest zobowiązane do uwzględniania ewentualnych strat kursowych, które powstały po przeniesieniu przez National Grid Indus siedziby jej faktycznego zarządu do Zjednoczonego Królestwa do czasu zwrotu lub przeniesienia wierzytelności posiadanej przez powyższą spółkę. Podatek należny od niezrealizowanych zysków jest bowiem ustalany w chwili, gdy ustaje kompetencja podatkowa państwa członkowskiego pochodzenia wobec danej spółki, w niniejszej sprawie w chwili przeniesienia siedziby rzeczony spółki. Zarówno uwzględnienie przez państwo członkowskie pochodzenia zysku kursowego, jak i uwzględnienie straty kursowej, które nastąpiły po przeniesieniu siedziby faktycznego zarządu, nie tylko groziłoby podważeniem zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi, lecz także prowadziłoby do podwójnego opodatkowania lub podwójnego odliczenia strat. Byłoby tak w szczególności w wypadku gdyby spółka posiadająca wierzytelność taką jak w sprawie przed sądem krajowym, wyrażoną w funtach szterlingach, przeniosła swoją siedzibę z jednego państwa członkowskiego, którego walutą jest euro, do innego państwa członkowskiego strefy euro.
- 60 Okoliczność, że w sytuacji takiej jak w sprawie przed sądem krajowym przeniesienie siedziby faktycznego zarządu spółki do Zjednoczonego Królestwa spowodowało zniknięcie ryzyka kursowego, gdy wierzytelność, która jest wyrażona w funtach szterlingach, jest również wyrażona w tej walucie w bilansie spółki po przeniesieniu tej siedziby, nie ma znaczenia w tym zakresie. Jest bowiem zgodne z zasadą terytorialności

podatkowej powiązanej z czynnikiem czasowym, tj. rezydencją podatkową na terytorium kraju w okresie, w którym pojawił się zysk podlegający opodatkowaniu, że zysk wypracowany w państwie członkowskim pochodzenia jest opodatkowany w chwili przeniesienia siedziby faktycznego zarządu danej spółki.

61 Ponadto, jak wynika z pkt 58 niniejszego wyroku, system podatkowy przyjmującego państwa członkowskiego co do zasady w chwili realizacji składników majątkowych danego przedsiębiorstwa uwzględni zyski i straty zrealizowane z tytułu tych składników majątkowych po przeniesieniu jego siedziby. Jednak ewentualne nieuwzględnienie strat przez przyjmujące państwo członkowskie nie nakłada na państwo członkowskie pochodzenia żadnego obowiązku ponownej wyceny w chwili realizacji danych składników majątkowych długu podatkowego, który został ostatecznie ustalony w chwili, gdy zainteresowana spółka ze względu na przeniesienie siedziby jej faktycznego zarządu przestała być podatnikiem w tym ostatnim państwie członkowskim.

62 W tej kwestii należy przypomnieć, że traktat nie gwarantuje spółce objętej art. 54 TFUE, iż przeniesienie siedziby jej faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego będzie neutralne z podatkowego punktu widzenia. Z uwzględnieniem różnic w uregulowaniach państw członkowskich w tej dziedzinie takie przeniesienie może, w zależności od przypadku, być mniej lub bardziej korzystne dla spółki na płaszczyźnie opodatkowania (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-365/02 Lindfors, Zb.Orz. s. I-7183, pkt 34; z dnia 12 lipca 2005 r. w sprawie C-403/03 Schempp, Zb.Orz. s. I-6421, pkt 45; a także z dnia 20 maja 2008 r. w sprawie C-194/06 Orange European Smallcap Fund, Zb.Orz. s. I-3747, pkt 37). Swoboda przedsiębiorczości nie może więc być rozumiana w ten sposób, że państwo członkowskie jest zobowiązane do ustalenia zasad podatkowych w zależności od zasad innego państwa członkowskiego w celu zagwarantowania w każdej sytuacji opodatkowania, które eliminuje wszelkie nierówności wynikające z krajowych przepisów podatkowych (zob. wyrok z dnia 28 lutego 2008 r. w sprawie C-293/06 Deutsche Shell, Zb.Orz. s. I-1129, pkt 43).

- 63 Należy jeszcze podkreślić, że sytuacja podatkowa spółki takiej jak będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, posiadającej wierzytelność wyrażoną w funtach szterlingach i przenoszącej siedzibę faktycznego zarządu z Niderlandów do Zjednoczonego Królestwa, porównywana z sytuacją spółki posiadającej identyczną wierzytelność, lecz przenoszącej siedzibę wewnątrz pierwszego z tych państw członkowskich, nie musi być niekorzystna.
- 64 Z powyższego wynika, że art. 49 TFUE nie sprzeciwia się uregulowaniu państwa członkowskiego, na mocy którego kwota opodatkowania niezrealizowanych zysków związanych ze składnikami majątku spółki jest ustalana ostatecznie – bez uwzględnienia strat ani też zysków, które mogą być zrealizowane później – w chwili gdy spółka, z uwagi na przeniesienie siedziby faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego przestaje osiągać zyski podlegające opodatkowaniu w pierwszym państwie członkowskim. W tym zakresie nie ma znaczenia, że opodatkowane niezrealizowane zyski odnoszą się do zysków kursowych, które nie mogą być wyrażone w przyjmującym państwie członkowskim z uwagi na obowiązujący w nim system podatkowy.

— W przedmiocie natychmiastowego poboru, w chwili gdy spółka przenosi siedzibę faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego

- 65 Według National Grid Indus i Komisji natychmiastowy pobór podatku w chwili przeniesienia siedziby faktycznego zarządu spółki do innego państwa członkowskiego jest nieproporcjonalny. Jego pobór w chwili faktycznej realizacji zysków stanowiłby środek mniej ograniczający niż ten, który jest przewidziany przez przepisy będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, który nie zagrażałby rozdzieleniu kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi.

- 66 Komisja dodaje, że obciążenie administracyjne, które oznacza zróżnicowany pobór podatku, nie jest nadmierne. Zwykła deklaracja roczna podpisana przez daną spółkę, wskazująca, że ta ostatnia nadal posiada przeniesiony majątek, z dołączoną deklaracją sporządzoną w chwili faktycznego przeniesienia składnika majątkowego, może być wystarczająca, aby umożliwić państwu członkowskiemu pochodzenia pobór, w chwili realizacji składnika majątkowego, podatku należnego od niezrealizowanych zysków.
- 67 Natomiast dziesięć rządów, które przedstawiły uwagi przed Trybunałem, podnosi, że natychmiastowy pobór długu podatkowego w chwili przeniesienia siedziby faktycznego zarządu danej spółki zachowuje zasadę proporcjonalności. Odroczenie poboru do chwili realizacji zysków nie stanowi alternatywnego rozwiązania równoważnego i skutecznego i może zagrozić celowi interesu ogólnego realizowanemu przez uregulowanie będące przedmiotem sprawy przed sądem krajowym. W tym względzie podkreślają one okoliczność, że zróżnicowany pobór podatku bezwzględnie oznacza, iż różne składniki majątkowe, dla których został ustalony zysk w chwili przeniesienia siedziby tej spółki, mogą być przedmiotem monitorowania w przyjmującym państwie członkowskim do chwili ich realizacji. Organizacja takiego monitorowania oznacza nadmierne obciążenie zarówno dla rzeczonyj spółki, jak i dla administracji podatkowej.
- 68 W tym względzie należy stwierdzić, że pobór długu podatkowego w chwili faktycznej realizacji w przyjmującym państwie członkowskim składnika majątkowego, dla którego został ustalony zysk przez organy państwa członkowskiego pochodzenia z tytułu przeniesienia siedziby faktycznego zarządu w pierwszym państwie członkowskim, ma na celu uniknięcie problemów w zakresie płynności finansowej, jakie mogłyby spowodować natychmiastowy pobór podatku należnego od niezrealizowanych zysków.
- 69 Jeśli chodzi o obciążenia administracyjne, jakie mogłyby spowodować taki zróżnicowany pobór podatku, należy stwierdzić, że przeniesienie siedziby faktycznego zarządu

spółki może łączyć się z przeniesieniem znacznej liczby aktywów. Rząd niderlandzki podkreśla w tym względzie, że sytuacja będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym jest nietypowa, ponieważ chodzi jedynie o zysk związany z wierzytelnością posiadaną przez National Grid Indus.

- 70 Wynika z tego, jak stwierdziła rzecznik generalna w pkt 69 opinii, że sytuacja majątkowa spółki może przedstawiać się w sposób tak skomplikowany, że dokładne transgraniczne monitorowanie losu wszystkich przedmiotów należących do jej środków trwałych i obrotowych do czasu realizacji zawartych w nich zysków jest niemal niemożliwe oraz że takie monitorowanie powodowałoby nakłady oznaczające istotne, a nawet nadmierne obciążenie danej spółki.
- 71 Nie można zatem wykluczyć, że obciążenie administracyjne, jakie oznacza roczna deklaracja sugerowana przez Komisję, która musi obejmować każdy składnik majątku, dla którego został stwierdzony niezrealizowany zysk w chwili przeniesienia siedziby faktycznego zarządu danej spółki, jako takie powodowałoby dla tej ostatniej przeszkodę w swobodzie przedsiębiorczości, jaka niekoniecznie jest mniej szkodliwa dla tej swobody niż natychmiastowy pobór długu podatkowego odpowiadającego temu zyskowi.
- 72 Natomiast w innych sytuacjach charakter i zakres majątku spółki pozwala swobodnie zapewnić transgraniczne monitorowanie składników rzeczowego majątku, dla których został ustalony zysk w chwili, gdy dana spółka przeniosła siedzibę faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego.
- 73 W tych okolicznościach 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 zróżnicowaną zapłatą kwoty rzeczowego 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 rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi, byłby zarazem mniej szkodliwy dla swobody przedsiębiorczości niż środek będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym. Bowiem w wypadku gdy spółka ocenia, że obciążenia administracyjne związane ze zróżnicowanym poborem są nadmierne, może wybrać natychmiastową zapłatę podatku.

74 Jednakże należy również uwzględnić ryzyko braku poboru podatku, które rośnie w zależności od upływu czasu. Ryzyko to może zostać uwzględnione przez dane państwo członkowskie w ramach jego przepisów krajowych mających zastosowanie do zróżnicowanej płatności długów podatkowych przez środki takie jak ustanowienie gwarancji bankowej.

75 Rządy, które przedstawiły uwagi przed Trybunałem, uważają ponadto, że zróżnicowana płatność opodatkowania dla organów podatkowych państw członkowskich przedstawia nadmierne obciążenie związane z monitorowaniem wszystkich składników majątkowych spółki, dla których został stwierdzony zysk w chwili przeniesienia siedziby jej faktycznego zarządu.

76 Należy odrzucić taką argumentację.

77 Przede wszystkim należy przypomnieć, że monitorowanie składników majątkowych odnosi się tylko do poboru długu podatkowego, a nie do jego ustalenia. Jak bowiem wynika z pkt 64 niniejszego wyroku, art. 49 TFUE nie sprzeciwia się uregulowaniu państwa członkowskiego, takiemu jak będące przedmiotem postępowania przed

sądem krajowym, które przewiduje, że kwota opodatkowania należna od zysków związanych ze składnikami majątku spółki, która przestaje osiągać zyski podlegające opodatkowaniu w rzeczonym państwie członkowskim z uwagi na przeniesienie siedziby faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego, jest ustalana ostatecznie w chwili przeniesienia tej siedziby. W zakresie w jakim spółka, która wybiera zróżnicowaną zapłatę tego podatku, musi uznać, że monitorowanie składników majątkowych, dla których został ustalony zysk w chwili rzeczzonego przeniesienia siedziby, nie powoduje nadmiernych obciążeń administracyjnych, obciążenia administracji podatkowej państwa członkowskiego pochodzenia, które są związane z kontrolą deklaracji dotyczących takiego monitorowania, nie mogą już być uważane za nadmierne.

78 Z kolei wbrew temu, co twierdzą rządy niderlandzki, niemiecki i hiszpański, mechanizmy wzajemnej pomocy istniejące między organami państw członkowskich są wystarczające, aby umożliwić państwu członkowskiemu pochodzenia przeprowadzenie kontroli prawdziwości deklaracji spółek, które wybrały zróżnicowaną płatność rzeczzonego podatku. W tym względzie należy podkreślić, że jeżeli to ostatecznie jest ustalone ostatecznie w chwili, gdy spółka ze względu na przeniesienie siedziby faktycznego zarządu przestaje osiągać zyski podlegające opodatkowaniu w państwie członkowskim pochodzenia, pomoc przyjmującego państwa członkowskiego nie będzie dotyczyć prawidłowego ustalenia podatku, lecz wyłącznie jego poboru. Artykuł 4 ust. 1 dyrektywy Rady 2008/55/WE z dnia 26 maja 2008 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących niektórych opłat, ceł, podatków i innych obciążeń (Dz.U. L 150, s. 28) stanowi, że „na wniosek organu wnioskującego organ współpracujący dostarcza wszelkie informacje, które są użyteczne dla organu wnioskującego w odzyskiwaniu wierzytelności”. Rzeczona dyrektywa pozwala zatem państwu członkowskiemu pochodzenia uzyskać od właściwego organu przyjmującego państwa członkowskiego informacje dotyczące realizacji lub jej braku określonych składników majątkowych spółki, która przeniosła siedzibę faktycznego zarządu do tego ostatecznego państwa członkowskiego, w zakresie w jakim są one konieczne do celów umożliwienia państwu członkowskiemu pochodzenia poboru wierzytelności podatkowej, która powstała w chwili przeniesienia rzeczzonej siedziby. Ponadto dyrektywa 2008/55, w szczególności jej art. 5–9, oferuje organom państwa członkowskiego

pochodzenia ramy współpracy i pomocy umożliwiające im skuteczny pobór wierzytelności podatkowej w przyjmującym państwie członkowskim.

- 79 Ponadto rządy niemiecki i włoski podnoszą, że przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym są uzasadnione wymogiem polegającym na zachowaniu spójności krajowego systemu podatkowego. Opodatkowanie niezrealizowanych zysków w chwili przeniesienia siedziby faktycznego zarządu danej spółki do innego państwa członkowskiego stanowi logiczny odpowiednik zwolnienia podatkowego przyznanego uprzednio, jeśli chodzi o rzeczony zyski.
- 80 Jak stwierdziła rzecznik generalna w pkt 99 swojej opinii, wymogi spójności podatkowej i wyważonego rozdziału kompetencji podatkowych pokrywają się.
- 81 Jednakże nawet przyjmując, że przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym mogą umożliwić osiągnięcie celu dotyczącego zachowania spójności podatkowej, należy stwierdzić, że samo ustalenie kwoty opodatkowania w chwili przeniesienia siedziby faktycznego zarządu spółki, a nie jego natychmiastowy pobór, należy uważać za niewykraczające poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia takiego celu.
- 82 Zróżnicowany pobór rzeczony podatek nie podważa bowiem związku istniejącego w przepisach niderlandzkich między korzyścią podatkową, jaką przedstawia zwolnienie przyznane niezrealizowanym zyskom związanym ze składnikami majątkowymi, jak długo spółka otrzymuje zyski podlegające opodatkowaniu w danym państwie członkowskim, a kompensatą rzeczony korzyści przez obciążenie podatkowe, które jest ustalane w chwili, gdy dana spółka przestaje otrzymywać takie zyski.

- 83 Wreszcie rządy niemiecki, hiszpański, portugalski, fiński, szwedzki i rząd Zjednoczonego Królestwa przywołują ryzyko oszustw podatkowych w celu uzasadnienia przepisów krajowych będących przedmiotem postępowania.
- 84 Jednakże sama okoliczność, iż spółka przenosi siedzibę do innego państwa członkowskiego, nie może uzasadniać ogólnego domniemania oszustwa podatkowego i usprawiedliwiać środka naruszającego wykonywanie jednej ze swobód podstawowych zagwarantowanych przez traktat (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie ICI, pkt 26; wyroki: z dnia 26 września 2000 r. w sprawie C-478/98 Komisja przeciwko Belgii, Rec. s. I-7587, pkt 45; z dnia 21 listopada 2002 r. w sprawie C-436/00 X i Y, Rec. s. I-10829, pkt 62; z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie C-334/02 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-2229, pkt 27; a także ww. wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 50).
- 85 Z powyższego wynika zatem, że uregulowanie państwa członkowskiego takie jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, które nakłada natychmiastowy pobór podatku od niezrealizowanych zysków związanych ze składnikami majątkowymi spółki przenoszącej siedzibę faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego w chwili rzeczonożego przeniesienia, jest nieproporcjonalne.
- 86 W konsekwencji na pytania drugie i trzecie należy odpowiedzieć, iż art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że:
- nie sprzeciwia się on 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; w tym względzie nie ma znaczenia, że opodatkowane niezrealizowane zyski odnoszą się do zysku kursowego, który nie może być wyrażony w przyjmującym państwie członkowskim z uwagi na obowiązujący tam system podatkowy;

- sprzeciwia się on 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 rzeczonoego przeniesienia.

W przedmiocie kosztów

- ⁸⁷ Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

- 1) **Spółka utworzona zgodnie z prawem jednego państwa członkowskiego, która przenosi siedzibę faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego, przy czym to przeniesienie siedziby nie narusza jej statusu spółki pierwszego państwa członkowskiego, może powołać się na art. 49 TFUE w celu zakwestionowania zgodności z prawem opodatkowania nałożonego na nią przez pierwsze państwo członkowskie z tytułu tego przeniesienia siedziby.**

2) Artykuł 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że:

- nie sprzeciwia się on 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; w tym względzie nie ma znaczenia, że opodatkowane niezrealizowane zyski odnoszą się do zysku kursowego, który nie może być wyrażony w przyjmującym państwie członkowskim z uwagi na obowiązujący tam system podatkowy;

- sprzeciwia się on 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 rzeczono-go przeniesienia.

Podpisy