

Sprawa C-352/08

Modehuis A. Zwijnenburg BV

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hoge Raad der Nederlanden)

Zbliżenie ustawodawstw ? Dyrektywa 90/434/EWG – Wspólny system opodatkowania mający zastosowanie w przypadku ?czenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych państw członkowskich – Artykuł 11 ust. 1 lit. a) – Zastosowanie do podatków od przeniesienia wartości majątkowych

Streszczenie wyroku

1. *Pytania prejudycjalne – Właściwość Trybunału – Wykładnia wnioskowana ze względu na stosowanie do sytuacji krajowych przepisu prawa Unii obowiązującego na mocy prawa krajowego – Właściwość w zakresie dokonania takiej wykładni*

(art. 267 TFUE)

2. *Zbliżenie ustawodawstw – Wspólny system opodatkowania ?czenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych państw członkowskich – Dyrektywa 90/434 – Transakcje mające na celu uchylanie się od podatków lub unikanie płaćenia podatków*

(dyrektywa Rady 90/434, art. 11 ust. 1 lit. a))

1. Jeżeli ustawodawstwo krajowe dostosowuje się w zakresie rozważanej sytuacji czysto krajowych do uregulowań przyjętych w prawie Unii w celu uniknięcia dyskryminacji swoich obywateli lub zakłócenia konkurencji, istotne znaczenie dla Unii ma to, by w celu uniknięcia rozbieżności w przyszłej wykładni przepisy i pojęcia przejęte z prawa Unii były interpretowane w sposób jednolity, bez względu na warunki, w jakich mają być stosowane.

(por. pkt 33)

2. Wykładni art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434 w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku ?czenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych państw członkowskich, należy dokonywać w ten sposób, iż przewidzianych przez nią przywilejów nie można odmówić podatnikowi, który poprzez konstrukcję prawną wykorzystując pojęcie przedsięwzięcia zmierza do uniknięcia poboru podatku od przeniesienia wartości majątkowych, gdy podatek ten nie jest objęty zakresem stosowania tej dyrektywy.

Tylko bowiem na zasadzie wyjątku i w szczególnych wypadkach państwa członkowskie mogą na podstawie tego artykułu odmówić stosowania wszystkich lub części przepisów omawianej dyrektywy lub cofnąć przywileje. Zatem art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434, jako przepis ustanawiający wyjątek, należy interpretować w sposób ścisły w świetle jego brzmienia, celu i

kontekstu, w którym występuje. Czyniąc odesłanie w zakresie ważnych względów gospodarczych do restrukturyzacji i racjonalizacji działalności spółek uczestniczących w przewidzianej transakcji, wobec których brak jest domniemania oszustwa podatkowego lub unikania opodatkowania, przepis ten jest wyraźnie ograniczony do pozostałych spółek i innych transakcji w zakresie reorganizacji i znajduje zastosowanie do podatków generowanych w trakcie tych transakcji.

Ponadto dyrektywa 90/434 nie ustanawia pełnej harmonizacji podatków, które mogą być pobierane w związku z połączeniem lub podobnymi transakcjami między spółkami różnych państw członkowskich. Wprowadzając neutralne reguły podatkowe w zakresie konkurencji, dyrektywa ta ogranicza się do skorygowania niektórych trudnych podatkowych związków z transgraniczną restrukturyzacją przedsiębiorstw. Wynika z tego, że tylko podatki wyraźnie wskazane w dyrektywie 90/434 mogą korzystać z wprowadzonych niżej przywilejów i są wobec tego objęte zakresem stosowania wyjątku przewidzianego w art. 11 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy. Ponieważ brak jest w tej dyrektywie jakichkolwiek wskazówek pozwalających na stwierdzenie, że zmierza ona do rozszerzenia przewidzianych w niej przywilejów na inne podatki, takie jak podatek pobierany w przypadku nabycia nieruchomości położonych na terytorium krajowym, te ostatnie powinny być zawsze traktowane jako wchodzące w zakres kompetencji podatkowych państw członkowskich i nie można na podstawie art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434, odmówić korzystania z przywilejów wprowadzonych tą dyrektywą celem zrekompensowania braku zapłaty podatku, którego podstawa i stawka są odmienne od podstaw i stawek mających zastosowanie do łączenia się osób prawnych i innych dotyczących ich transakcji w zakresie reorganizacji.

(por. pkt 45–47, 49, 50, 52–54, 56; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 20 maja 2010 r.(*)

Zbliżenie ustawodawstw ? Dyrektywa 90/434/EWG – Wspólny system opodatkowania mający zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczący spółek różnych państw członkowskich – Artykuł 11 ust. 1 lit. a) – Zastosowanie do podatków od przeniesienia wartości majątkowych

W sprawie C-352/08

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniem z dnia 11 lipca 2008 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 31 lipca 2008 r., w postępowaniu

Modehuis A. Zwijnenburg BV

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, pełniący obowiązki prezesa pierwszej izby, E. Levits, A. Borg Barthet, M. Ilešić i J.J. Kasel (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Modehuis A. Zwijnenburg BV, przez A. Bremmera, advocaat,
- w imieniu rządu niderlandzkiego, przez C. Wissels i M. Noort, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu francuskiego, przez G. de Bergues'a oraz J.C. Gracii, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu włoskiego, przez I. Bruni, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez P. Gentilego, avvocato dello Stato,
- w imieniu rządu portugalskiego, przez L. Inez Fernandes, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez R. Lyala i W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 16 lipca 2009 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych państw członkowskich (Dz.U. L 225, s. 1 - wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 142-146).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy spółką Modehuis A. Zwijnenburg BV (zwaną dalej „Zwijnenburg”) a Staatssecretaris van Financiën w przedmiocie zwrotu pobranego podatku od przeniesienia wartości majątkowych, o który wniesiono w oparciu o zwolnienie przewidziane ustawą w przypadku łączenia przedsiębiorstw.

Ramy prawne

Przepisy Unii

3 Zgodnie z motywem pierwszym dyrektywy 90/434 jej celem jest zapewnienie, by operacje przekształceń spółek różnych państw członkowskich, takie jak ich łączenie, podział, wnoszenie aktywów czy wymiana udziałów nie były hamowane przez ograniczenia, niekorzystne warunki lub konkretne zniekształcenia wynikające z przepisów podatkowych państw członkowskich.

4 W świetle czwartego motywu tej dyrektywy, wspólny system podatkowy powinien zapobiegać nakładaniu podatku w związku z łączeniem, podziałami, wnoszeniem aktywów lub wymianą udziałów, chroniąc jednocześnie interesy finansowe państwa spółki przekazującej lub nabywanej.

5 W świetle art. 4 ust. 1 rzeczony dyrektywy „[ł]ączenie lub podział nie stanowi podstawy opodatkowania zysków kapitałowych obliczonych poprzez odniesienie do różnicy między wartością rzeczywistą przekazanych aktywów i pasywów a ich wartością do celów podatkowych”.

6 W świetle art. 8 ust. 1 dyrektywy 90/434 „[w] czasie łączenia, podziału lub wymiany udziałów przydział papierów wartościowych reprezentujących kapitał spółki przejmującej akcjonariuszowi spółki przekazującej lub nabywanej w zamian za papiery wartościowe reprezentujące kapitał tej ostatniej spółki, nie stanowi podstawy, jako takiej, opodatkowania dochodu, zysków lub zysków kapitałowych tego akcjonariusza”.

7 Artykuł 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434 ma następujące brzmienie:

„1. Państwo członkowskie może odmówić stosowania lub cofnąć przywileje wynikające ze wszystkich lub z części przepisów tytułów II, III i IV, w przypadku gdy łączenie, podział, przekazanie aktywów lub wymiana udziałów:

a) ma za zasadniczy cel lub za jeden z zasadniczych celów uchylanie się od podatków lub unikanie płacenia podatków; fakt, iż jedna z operacji określonych w art. 1 nie jest dokonywana w uzasadnionych celach gospodarczych takich jak restrukturyzacja lub racjonalizacja działalności spółek uczestniczących w operacji, może stanowić domniemanie, że zasadniczym celem lub jednym z zasadniczych celów tej operacji jest uchylanie się od podatków lub unikanie płacenia podatków;”.

Uregulowania krajowe

8 Artykuł 14 ustawy z 1969 r. o podatku od osób prawnych (Wet op de vennootschapsbelasting 1969), w brzmieniu mającym zastosowanie w postępowaniu przed sądem krajowym stanowi:

„1. Podatnik, który przekazuje całość lub samodzielnie część swego przedsiębiorstwa (cedent) innej jednostce, która jest już podatnikiem lub staje się nim w związku z przeniesieniem (cesjonariusz) w zamian za udziały lub akcje nabywcy (połączenie przedsiębiorstw), nie uwzględnia zysków ze sprzedaży lub z nią związanych [...]. Jeżeli zyski nie są brane pod uwagę, cesjonariusz zastępuje cedenta w odniesieniu do wszystkich składników majątkowych uzyskanych w związku z połączeniem przedsiębiorstw.

[...]

4. W drodze odstąpienia od ust. 1 i 2, zyski są uwzględniane jeżeli połączenie ma zasadniczo na celu uniknięcie lub odroczenie opodatkowania. Z braku przeciwnego dowodu, uznaje się, że połączenie ma zasadniczo na celu uniknięcie lub odroczenie opodatkowania, jeżeli nie jest dokonywane z ważnych względów ekonomicznych, takich jak restrukturyzacja lub usprawnienie

działalności cedenta i cesjonariusza. Jeżeli w ciągu trzech lat po przejściu, udziały lub akcje cedenta lub cesjonariusza zostaną przekazywane, w całości lub w części, bezpośrednio lub pośrednio, jednostce niezwiązanej z cedentem i cesjonariuszem, uważa się, że brak było ważnych względów ekonomicznych, chyba że zostanie przedstawiony dowód przeciwny.

[...]

8. Cedent, który chce mieć pewno, że pojęcie nie zostanie uznane za dokonane zasadniczo w celu uniknięcia lub odroczenia opodatkowania, może wystąpić przed dokonaniem cesji z odpowiednim wnioskiem do inspektora, który wyda decyzję, od której służy zażalenie”.

9 Na mocy art. 2 ustawy z 1970 r. dotyczącej opodatkowania obrotu prawnego (wet op belastingen van rechtsverkeer 1970), w brzmieniu mającym zastosowanie w postępowaniu przed sądem krajowym, przez podatek od przeniesienia wartości majątkowych należy rozumieć „podatek stosowany w razie nabycia nieruchomości znajdujących się w Niderlandach lub podatek, któremu nieruchomości te podlegają”.

10 Artykuł 4 tej ustawy wskazuje:

„Przez »dobra« w rozumieniu art. 2, należy rozumieć w szczególności (fikcyjne nieruchomości):

a. Udziały i akcje w jednostkach, których kapitał jest podzielony na udziały lub akcje i których aktywa, w momencie nabycia lub w dowolnym czasie w ciągu roku poprzedzającego nabycie, składają się lub składały się głównie z nieruchomości położonych w Niderlandach, pod warunkiem, że te nieruchomości, jako całość lub częściowo, w pełni lub głównie, nabyciu, zbyciu lub wykorzystaniu tych nieruchomości;

[...]”.

11 Zgodnie z art. 14 tej ustawy „podatek wynosi 6%”.

12 Artykuł 15 ust. 1 lit. h) tej ustawy stanowi:

„1. Zwalnia się z podatku w warunkach określonych przez przepisy administracji publicznej, nabycie: [...]

h. w przypadku złączenia, podziału i reorganizacji wewnętrznej; [...]

13 Artykuł 5a przepisów wykonawczych do ustawy dotyczącej opodatkowania obrotu prawnego (Uitvoeringsbesluit wet op belastingen van rechtsverkeer), w brzmieniu mającym zastosowanie w postępowaniu przed sądem krajowym, stanowi co następuje:

„1. Przewidziane w art. 15 ust. 1 lit. h) ustawy zwolnienie w przypadku pojęcia ma zastosowanie, jeżeli spółka nabywa całość lub samodzielnie część innej spółki za udziały lub akcje.

2. Przez przekazanie udziałów lub akcji należy rozumieć przypadek, gdy poza przekazaniem udziałów lub akcji, wypłacona jest w gotówce kwota równa najwyżej 10% maksymalnej wartości wynagrodzenia za udziały lub akcje.

[...]

7. Dla celów stosowania niniejszego przepisu, spółka oznacza spółkę akcyjną, spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, spółkę komandytową lub inną spółkę, której kapitał jest

podzielony w całości lub w części na udziały lub akcje [...]”.

Okoliczności postępowania przed sądem krajowym oraz pytanie prejudycjalne

14 Spółka Zwijnenburg prowadziła działalność w zakresie handlu odzieżą w dwóch lokalach znajdujących się w Meerbeek, przy Tolstraat 17 i 19 (Niderlandy). Spółka Zwijnenburg była właścicielem lokalu przy Tolstraat 19 i najmowała lokal przy Tolstraat 17 od spółki A. Zwijnenburg Beheer BV (zwanej dalej „Beheer”), która była jego właścicielem i która zajmowała się wyłączenie zarządaniem nieruchomościami.

15 Właścicielami spółki Beheer byli A.J. Zwijnenburg i jego matka (zwani dalej „rodzicami”).

16 Właścicielami udziałów w spółce Zwijnenburg byli, za pośrednictwem holdingu, L.E. Zwijnenburg (zwany dalej „synem”) i jego matka.

17 W celu zakończenia rozpoczętego w grudniu 1990 r. procesu przejścia przez syna działalności prowadzonej przez rodziców, przewidziano, że spółka Zwijnenburg zamieni swą działalność w zakresie handlu odzieżą oraz lokal przy Tolstraat 19 na udziały w spółce Beheer. Zgodnie z art. 14 ust. 1 ustawy z 1969 r. dotyczącej podatku od osób prawnych, to pożyczenie przedsiębiorstw powinno być zwolnione z podatku.

18 Na późniejszym etapie, spółka Zwijnenburg miała przejść pozostałe udziały w spółce Beheer, których właścicielami byli rodzice i które miały opcję wykupu. Czynność ta powinna być zakończona objęciem zwolnieniem z podatków od przeniesienia wartości majątkowych na podstawie art. 15 ust. 1 lit. h) ustawy z 1970 r. dotyczącej opodatkowania obrotu prawnego w związku z art. 5a ust 1 przepisów wykonawczych do tej ustawy.

19 Pismem z dnia 13 stycznia 2004 r., spółka Zwijnenburg wystąpiła do organów podatkowych o potwierdzenie, że planowane pożyczenie przedsiębiorstw Zwijnenburg i Beheer, oraz późniejsze przejście udziałów spółki Beheer przez spółkę Zwijnenburg może korzystać ze zwolnienia podatkowego w szczególności w zakresie podatków od przeniesienia wartości majątkowych.

20 Decyzją z dnia 19 stycznia 2004 r., inspektor podatkowy odrzucił jednakże ten wniosek uznając, że planowane pożyczenie jest objęte zakresem art. 14 ust. 4 ustawy z 1969 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, gdyż zmierza zasadniczo do uniknięcia lub odroczenia podatku.

21 W odpowiedzi na zażalenie rzecznicy inspektor podtrzymał swoją decyzję. Gerechtshof te 's-Gravenhage uznał za bezpodstawne odwołanie spółki Zwijnenburg od tej decyzji.

22 Zdaniem tego sądu, dążenie do pożyczenia lokali położonych przy Tolstraat 17 i 19 w jedno przedsiębiorstwo, z którego korzyści przypadłyby ostatecznie synowi, niewątpliwie było uzasadnione ekonomicznie. Jednakże stwierdził on, że tryb wybrany w ramach pożyczenia przedsiębiorstw dla pożyczenia dwóch lokali nie był podyktowany względami ekonomicznymi, gdyż spółka Zwijnenburg musiała wnieść swe przedsiębiorstwo do spółki Beheer, a następnie zakupić udziały wyemitowane przez tę ostatnią.

23 Gerechtshof te 's-Gravenhage stwierdził, że spółka Zwijnenburg nie wykazała w wystarczający sposób, iż głównym celem lub jednym z głównych celów proponowanego pożyczenia przedsiębiorstw nie było oszustwo podatkowe lub unikanie opodatkowania. Jedynym powodem do zaangażowania się w to pożyczenie było uniknięcie podatku od przeniesienia wartości majątkowych należącego w przypadku bezpośredniego zbycia spółce Zwijnenburg lokalu

po?o?onego przy Tolstraat 17 i odroczenie zap?aty podatku dochodowego od osób prawnych nale?nego od ró?nicy mi?dzy warto?ci? ksi?gow? tego lokalu i warto?ci? rynkow? w chwili cesji.

24 Gerechtshof te 's-Gravenhage stwierdzi?, ?e nawet je?li ostateczny cel tej czynno?ci by? podyktowany wzgl?dami ekonomicznymi, zastosowana w tym celu konstrukcja finansowa mia?a charakter sztuczny zmierzaj?c do uzyskania przywilejów podatkowych zastrze?onych dla po??cze? przedsi?biorstw.

25 Spó?ka Zwijnenburg wnios?a zatem kasacj? do Hoge Raad der Nederlanden.

26 S?d ten uzna?, ?e przez rozpatrywany czynno?? rodzice ponownie zaanga?owali si? w dzia?alno?? przedsi?biorstwa, mimo ?e ich zamiarem by?o wycofanie si? z niego na rzecz syna i jego ma??onki. Stwierdzi? on na tej podstawie, ?e g?ównym celem planowanego po??czenia by?o unikni?cie pewnych konsekwencji podatkowych, w szczególno?ci podatku od przeniesienia warto?ci maj?tkowych nale?nego od spółki Zwijnenburg w razie nabycia przez t? ostatni? lokalu po?o?onego przy Tolstraat 17 lub przejecia przez ni? udziałów spółki Beheer.

27 Hoge Raad der Nederlanden stwierdza, ?e art. 14 ustawy z 1969 r. o podatku dochodowym od osób prawnych stanowi powtórzenie zapisów art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434 celem zastosowania ich równie? do sytuacji czysto wewn?trznych. Stwierdzi? jednak, ?e podatek od przeniesienia warto?ci maj?tkowych nie nale?y do podatków, których poboru nale?y unika? na podstawie tej dyrektywy.

28 Z tych wzgl?dów Hoge Raad der Nederlanden postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434 [...] nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e mo?na odmówi? przyznania podatnikowi przewidzianych w tej dyrektywie przywilejów, je?eli szereg czynno?ci prawnych ma na celu unikni?cie zap?aty innego podatku ni? podatki, do których odnosz? si? przywileje przewidziane w tej dyrektywie?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

Uwagi wst?pne

29 Wszystkie strony, które przedstawi?y uwagi na pi?mie, z wyj?tkiem spółki Zwijnenburg, wnios?y by Trybuna? stwierdzi?, ?e jest w?a?ciwy, by udzieli? odpowiedzi na przedstawione pytanie prejudycjalne.

30 W tym zakresie nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z art. 234 WE, Trybuna? jest w?a?ciwy do orzekania w trybie prejudycjalnym w przedmiocie wyk?adni traktatu WE, a tak?e w przedmiocie wa?no?ci i interpretacji aktów przyjtych przez instytucje Unii.

31 Niew?tpliwie spór przed s?dem krajowy dotyczy przepisów prawa krajowego stosowanych w kontek?cie wy??cznie krajowym.

32 Jednak?e s?d krajowy stwierdzi?, ?e ustawodawca niderlandzki postanowi?, przy transpozycji dyrektywy 90/434, zastosowa? przewidziane w tej dyrektywie opodatkowanie tak?e do sytuacji czysto wewn?trznych, w ten sposób, by restrukturyzacja krajowa i transgraniczna podlega?y temu samemu re?imowi podatkowemu w zakresie po??cze?.

33 Zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u, je?eli ustawodawstwo krajowe dostosowuje si? w zakresie rozwi?za? sytuacji czysto wewn?trznych do uregulowa? przyjtych w prawie Unii, w celu unikni?cia dyskryminacji jego obywateli lub zak?ócenia konkurencji, istotne znaczenie dla Unii ma

to, by w celu uniknięcia rozbieżności w przyszłej wykładni, przepisy i pojęcia przejście z prawa Unii były interpretowane w sposób jednolity, bez względu na warunki, w jakich mają być stosowane (zob. wyroki: z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie C-28/95 Leur-Bloem, Rec. s. I-4161, pkt 32; z dnia 15 stycznia 2002 r. w sprawie C-43/00 Andersen og Jensen, Rec. s. I-379, pkt 18).

34 Należy dodać, że wyłączenie do sądu krajowego należy określić dokładny zakres tego odwołania do prawa Unii, jako że właściwość Trybunału jest ograniczona wyłącznie do badania przepisów tego prawa (www. wyrok w sprawie Leur-Bloem, pkt 33).

35 W świetle powyższego, Trybunał jest właściwy do dokonywania wykładni przepisów dyrektywy 90/434, nawet jeżeli bezpośrednio nie mają one zastosowania w sporze rozpatrywanym przed sądem krajowym. Należy zatem odpowiedzieć na pytanie przedstawione przez Hoge Raad der Nederlanden.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

36 Swym pytaniem sąd krajowy dąży zasadniczo do ustalenia, czy wykładni art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434 należy dokonywać w ten sposób, że przewidzianych przez nią przywilejów można odmówić podatnikowi, który poprzez konstrukcję prawną wykorzystując pojęcie przedsiębiorstw, zmierza do uniknięcia poboru rozpatrywanego w postępowaniu przed sądem krajowym podatku, to jest podatku od przeniesienia wartości majątkowych, podczas gdy podatek ten nie jest objęty tą dyrektywą.

37 Z akt sprawy wynika, że w braku krajowych przepisów wyrażnie zezwalających niderlandzkim organom podatkowym na odmowę zastosowania zwolnienia z podatku od przeniesienia wartości majątkowych do przypadku pojęcia przedsiębiorstw, gdy istnieją dowody, że unikanie tego podatku stanowi zasadniczy powód przeprowadzenia pojęcia przez podatnika, organy te proponują zastosowanie art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434 celem poboru podatku dochodowego od osób prawnych w ramach rekompensaty za unikanie podatku od przeniesienia wartości majątkowych.

38 Jeżeli chodzi o cel tej dyrektywy, Trybunał stwierdzi już, że jest nim wprowadzenie reguł podatkowych, które są neutralne z punktu widzenia konkurencji, aby umożliwić przedsiębiorstwom dostosowanie się do wymagań wspólnego rynku, zwiększyć ich produktywność i poprawić ich siłę konkurencyjną na poziomie międzynarodowym. Motyw ten stanowi też, że pojęcie, podział, wnoszenie aktywów czy wymiana udziałów nie powinny być hamowane przez ograniczenia, niekorzystne warunki lub konkretne zniekształcenia wynikające z przepisów podatkowych państw członkowskich (www. wyrok w sprawie Leur-Bloem, pkt 45).

39 W szczególności dyrektywa 90/434 zmierza do eliminacji przeszkód podatkowych w transgranicznej restrukturyzacji przedsiębiorstw, zapewniając, by ewentualny wzrost wartości udziałów nie został opodatkowany przed jego rzeczywistą realizacją (wyroki: z dnia 5 lipca 2007 r. w sprawie C-321/05 Kofoed, Zb.Orz. s. I-5795, pkt 32; z dnia 11 grudnia 2008 r. w sprawie C-285/07 A.T., Zb.Orz. s. I-9329, pkt 28).

40 W tym celu dyrektywa 90/434 przewiduje, między innymi, w art. 4, że połączenie lub podział nie stanowi podstawy opodatkowania zysków kapitałowych obliczonych poprzez odniesienie do różnicy między wartością rzeczywistą przekazanych aktywów i pasywów a ich wartością do celów podatkowych, a w art. 8, że w czasie połączenia, podziału lub wymiany udziałów przydział papierów wartościowych reprezentujących kapitał spółki przejmujących akcjonariuszowi spółki przekazujących lub nabywanej w zamian za papiery wartościowe reprezentujące kapitał tej ostatniej spółki, nie stanowi podstawy, jako takiej, opodatkowania dochodu, zysków lub zysków kapitałowych tego akcjonariusza.

41 Trybunał orzekł też, że wspólny system podatkowy obejmujący różne korzyści podatkowe ma zastosowanie bez różnicy do wszystkich transakcji połączenia, podziału, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, bez względu na to, czy ich przyczyny mają charakter finansowy, gospodarczy, czy też czysto podatkowy (ww. wyroki: w sprawie Leur-Bloem, pkt 36; w sprawie Kofoed, pkt 30).

42 Wynika z tego, że określenie transakcji, które mogą korzystać z preferencyjnego systemu wprowadzonego przez dyrektywę 90/434 nie jest uzależnione od względów finansowych, gospodarczych lub podatkowych. Jednak powody proponowanej transakcji są uwzględniane w trakcie realizacji możliwości przewidzianej w art. 11 ust. 1 tej dyrektywy.

43 Tak więc, na podstawie art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434, państwa członkowskie mogą odmówić stosowania wszystkich lub części przepisów dyrektywy lub cofnąć przywileje, w szczególności wtedy, gdy zasadniczym celem lub jednym z zasadniczych celów transakcji wymiany udziałów jest oszustwo podatkowe lub unikanie opodatkowania. Przepis ten stanowi ponadto, że okoliczności, iż dana transakcja nie została wykonana z ważnych powodów gospodarczych, takich jak restrukturyzacja lub racjonalizacja działalności spółek uczestniczących w tej transakcji, może prowadzić do domniemania, iż transakcje te miały taki cel (ww. wyroki: w sprawie Leur-Bloem, pkt 38 i 39, a także w sprawie Kofoed, pkt 37).

44 Aby sprawdzić, czy analizowana operacja ma taki cel, właściwe organy krajowe nie mogą się ograniczyć do zastosowania z góry przewidzianych ogólnych kryteriów, lecz muszą przeprowadzić całościowe badanie każdej takiej operacji (ww. wyrok w sprawie Leur-Bloem, pkt 41).

45 Tylko bowiem na zasadzie wyjątku i w szczególnych wypadkach państwa członkowskie mogą na podstawie art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434, odmówić stosowania wszystkich lub części przepisów dyrektywy lub cofnąć przywileje (ww. wyroki: w sprawie Kofoed, pkt 37, w sprawie A.T., pkt 31).

46 Zatem art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434, jako przepis ustanawiający wyjątek, należy interpretować w sposób ściśle w świetle jego brzmienia, celu i kontekstu, w którym występuje.

47 Czyniąc odesłanie w zakresie ważnych względów gospodarczych do restrukturyzacji i racjonalizacji działalności spółek uczestniczących w przewidzianej transakcji, wobec których brak jest domniemania oszustwa podatkowego lub unikania opodatkowania, przepis ten jest wyraźnie ograniczony do połączeń spółek i innych transakcji w zakresie reorganizacji, i znajduje zastosowanie do podatków generowanych w trakcie tych transakcji.

48 Powyższe ustalenia są potwierdzone przez fakt, że w obecnym stanie prawa Unii, podatki bezpośrednio jako takie nie są objęte zakresem jej kompetencji.

49 Jak wskazała bowiem rzecznik generalny w pkt 52 swej opinii, dyrektywa 90/434 nie

ustanawia pe?nej harmonizacji podatków, które mog? by? pobierane w zwi?zku z po??czeniem lub podobnymi transakcjami mi?dzy spółkami ró?nych pa?stw cz?onkowskich. Wprowadzaj?c neutralne regu?y podatkowe w zakresie konkurencji, dyrektywa ta ogranicza si? do skorygowania niektórych utrudnie? podatkowych zwi?zanych z transgraniczn? restrukturyzacj? przedsi?biorstw.

50 Wynika z tego, ?e tylko podatki wyra?nie wskazane w dyrektywie 90/434 mog? korzysta? z wprowadzonych ni? przywilejów i s? wobec tego obj?te zakresem stosowania wyj?tku przewidzianego w art. 11 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy.

51 W ramach wprowadzonych przywilejów, dyrektywa 90/434, zwracaj?c szczególn? uwag? na opodatkowanie zysków kapita?owych, przede wszystkim odnosi si? do podatków nale?nych od spółek oraz od ich wspólników.

52 Brak jest natomiast w tej dyrektywie jakichkolwiek wskazówek pozwalaj?cych na stwierdzenie, ?e zmierza ona do rozszerzenia przewidzianych w niej przywilejów na inne podatki, takie jak podatek rozpatrywany przed s?dem krajowym, który jest pobierany w przypadku nabycia nieruchomości po?o?onych w danym pa?stwie cz?onkowskim.

53 Taki przypadek powinien by? zawsze traktowany jako wchodz?cy w zakres kompetencji podatkowych pa?stw cz?onkowskich.

54 W tych okoliczno?ciach, nie mo?na odmówi? na podstawie art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434, korzystania z przywilejów wprowadzonych t? dyrektyw?, celem zrekompensowania braku zap?aty podatku, takiego jak rozpatrywany przed s?dem krajowym, którego podstawa i stawka s? odmienne od podstaw i stawek maj?cych zastosowanie do ??czenia si? osób prawnych i innych dotycz?cych ich transakcji w zakresie reorganizacji.

55 Odmienne podej?cie nie tylko podwa?y?oby jednolit? i spójn? wyk?adni? dyrektywy 90/434, lecz wykroczy?oby poza to, co jest niezb?dne do ochrony interesów finansowych danego pa?stwa cz?onkowskiego, przewidzianej w czwartym motywie tej dyrektywy. Jak wskaza?a rzecznik generalny w pkt 66 swej opinii, w przypadku gdy zasadniczym celem ??czenia jest unikanie zap?aty podatku od przeniesienia warto?ci maj?tkowych, interesy finansowe danego pa?stwa cz?onkowskiego ograniczaj? si? do zap?aty w?a?nie tego podatku od przeniesienia warto?ci maj?tkowych i nie s? zatem obj?te zakresem stosowania rzeczony dyrektywy.

56 W ?wietle powy?szych rozwa?a? na przedstawione pytanie nale?y odpowiedzie?, ?e wyk?adni art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434 nale?y dokonywa? w ten sposób, i? przewidzianych przez ni? przywilejów nie mo?na odmówi? podatnikowi, który poprzez konstrukcj? prawn? wykorzystuj?c? po??czenie przedsi?biorstw, zmierza do unikni?cia poboru rozpatrywanego w post?powaniu przed s?dem krajowym podatku, to jest podatku od przeniesienia warto?ci maj?tkowych, gdy? podatek ten nie jest obj?ty zakresem stosowania tej dyrektywy.

W przedmiocie kosztów

57 Dla stron post?powania przed s?dem krajowym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym s?dem, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? poniesione przez strony post?powania przed s?dem krajowym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (pierwsza izba) orzeka, co nast?puje:

Wyk?adni art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania maj?cego zastosowanie w przypadku ??czenia, podzia?ów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotycz?cych spółek ró?nych pa?stw cz?onkowskich, nale?y dokonywa? w ten sposób, i? przewidzianych przez ni? przywilejów

nie można odmówić podatnikowi, który poprzez konstrukcję prawną wykorzystującą pojęcie przedsiębiorstw, zmierza do uniknięcia poboru rozpatrywanego w postępowaniu przed sądem krajowym podatku, to jest podatku od przeniesienia wartości majątkowych, gdy podatek ten nie jest objęty zakresem stosowania tej dyrektywy.

Podpisy

* Język postępowania: niderlandzki.