

## Sprawa C-337/08

X Holding BV

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën

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

Artykuły 43 WE i 48 CE – Przepisy podatkowe – Podatek dochodowy od osób prawnych – Podmiot podatkowy złożony ze spółki dominującej będącej rezydentem i jednej lub więcej spółek zależnych będących rezydentami – Opodatkowanie zysków po stronie spółki dominującej – Wykluczenie spółek zależnych niebędących rezydentami

Streszczenie wyroku

*Swobodny przepływ osób – Swoboda przedsiębiorczości – Przepisy podatkowe – Podatek dochodowy od osób prawnych*

(art. 43 WE, art. 48 WE)

Artykuły 43 WE i 48 WE nie stoją na przeszkodzie stosowaniu przepisów państwa członkowskiego, które dają spółce dominującej możliwość utworzenia jednego podmiotu podatkowego ze swą spółką zależną będącą rezydentem, lecz uniemożliwiają utworzenie takiego podmiotu ze spółką zależną niebędącą rezydentem, gdy dochody tej ostatniej nie są przedmiotem opodatkowania w tym państwie członkowskim.

Odmowa przyznania tej korzyści spółce dominującej posiadającej spółkę zależną z siedzibą w innym państwie członkowskim stanowi z pewnością ograniczenie swobody przedsiębiorczości, gdy może sprawić, że wykonywanie przez spółkę dominującą przysługujących jej swobody przedsiębiorczości będzie dla niej mniej atrakcyjne, ponieważ może zniechęcać ją do tworzenia spółek zależnych w innych państwach członkowskich. W tym względzie sytuacja spółki dominującej będącej rezydentem, która zamierza utworzyć jeden podmiot podatkowy ze spółką zależną będącą rezydentem oraz sytuacja spółki dominującej zamierzającej utworzyć jeden podmiot podatkowy ze spółką zależną niebędącą rezydentem są obiektywnie porównywalne pod względem celów tego systemu podatkowego, o ile obie spółki dominujące robią to w celu uzyskania korzyści wynikających z tego systemu, pozwalającego między innymi na skonsolidowanie na poziomie spółki dominującej zysków i strat spółek zintegrowanych w ramach jednego podmiotu podatkowego i zachowanie neutralnego podatkowo charakteru transakcji wykonywanych w ramach grupy.

Jednak taki system podatkowy jest uzasadniony koniecznością zachowania rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi. W istocie skoro spółka dominująca ma swobodę decyzji co do utworzenia jednego podmiotu podatkowego ze swą spółką zależną oraz co do jego swobodnego zlikwidowania w kolejnym roku, to możliwość włączenia do tego podmiotu podatkowego spółki zależnej niebędącej rezydentem oznacza pozostawienie jej swobodnego wyboru systemu podatkowego stosowanego do strat spółki zależnej oraz miejsca, w którym będą one uwzględniane. Skoro skąd podmiotu podatkowego może w ten sposób ulegać

zmianie, to przyznanie możliwości ci włączenia do niego spółki zależnej niebędącej rezydentem prowadziłoby do umożliwienia spółce dominującej swobodnego wyboru państwa członkowskiego, w którym odliczałaaby straty tej spółki zależnej.

Co się tyczy charakteru proporcjonalnego omawianego systemu podatkowego, dopuszczenie przez państwo członkowskie czasowego odliczenia strat zagranicznego stałego zakładu w głównej siedzibie przedsiębiorstwa nie oznacza, że możliwość ta musi również przysługiwać spółkom zależnym niebędącymi rezydentami, należącymi do spółki dominującej będącej rezydentem. Stałe zakłady położone w innym państwie członkowskim i spółki zależne niebędące rezydentami nie znajdują się bowiem w porównywalnych sytuacjach z punktu widzenia rozdziału kompetencji podatkowych, jaki wynika z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, ponieważ spółka zależna, będąca samodzielną osobą prawną, podlega w całości opodatkowaniu w państwie, które jest stroną takiej umowy, lub w którym ma swój siedzibę, podczas gdy stały zakład położony w innym państwie członkowskim pozostaje co do zasady całkowicie w zakresie kompetencji podatkowych państwa członkowskiego pochodzenia. Nie ulega wątpliwości, że swoboda, jak art. 43 akapit pierwszy zdanie drugie WE pozostawia podmiotom gospodarczym, co do wyboru najodpowiedniejszej formy prawnej, w jakiej zamierzają wykonywać działalność w innym państwie członkowskim, nie może być ograniczona poprzez dyskryminacyjne przepisy podatkowe. Państwo członkowskie pochodzenia ma jednak swobodę w określaniu warunków i poziomu opodatkowania różnych form przedsiębiorstw spółek krajowych działających za granicą, z zastrzeżeniem traktowania ich w sposób niedyskryminacyjny w stosunku do porównywalnych przedsiębiorstw krajowych. Skoro stałe zakłady położone w innym państwie członkowskim i spółki zależne niebędące rezydentami nie znajdują się w porównywalnych sytuacjach z punktu widzenia rozdziału kompetencji podatkowych, to państwo członkowskie pochodzenia nie jest zobowiązane do stosowania w stosunku do spółek zależnych niebędących rezydentami tego samego systemu podatkowego, który stosuje do zagranicznych stałych zakładów. W konsekwencji system podatkowy, o którym mowa, winien być traktowany jako proporcjonalny do celów, którym służy.

(por. pkt 19, 24, 31–33, 37–40, 42, 43; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 25 lutego 2010 r. (\*)

Artykuły 43 WE i 48 CE – Przepisy podatkowe – Podatek dochodowy od osób prawnych – Podmiot podatkowy złożony ze spółki dominującej będącej rezydentem i jednej lub więcej spółek zależnych będących rezydentami – Opodatkowanie zysków po stronie spółki dominującej – Wykluczenie spółek zależnych niebędących rezydentami

W sprawie C-337/08

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 21 lipca 2008 r., w postępowaniu

## **X Holding BV**

przeciwko

**Staatssecretaris van Financiën,**

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: J.C. Bonichot (sprawozdawca), prezes czwartej izby, pełniący obowiązki prezesa drugiej izby, C. W. A. Timmermans, K. Schiemann, P. Krišs i L. Bay Larsen, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 25 czerwca 2009 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu X Holding BV, przez F. A. Engelen oraz S. C. W. Douma, belastingadviseurs,
- w imieniu rządu niderlandzkiego, przez C. M. Wissels, M. Noort oraz D. J. M. de Gravego, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niemieckiego, przez M. Lumm, C. Blaschkego oraz B. Kleina, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu hiszpańskiego, przez M. Muñoz Páez oraz B. Plaza Cruz, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu francuskiego, przez G. de Bergues'a oraz J.C. Gracis, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu portugalskiego, przez L. Inez Fernandes oraz J. Menezes Leitão, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu szwedzkiego, przez A. Falk, S. Johannesson oraz K. Petkovsk, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa, przez H. Walker, działające w charakterze pełnomocnika, wspierane przez M. Gray, barrister,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez R. Lyala oraz W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 19 listopada 2009 r.,

wydaje następujący

## **Wyrok**

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy interpretacji art. 43 WE i 48 WE.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy X Holding BV (zwaną dalej: „X

Holding”), spółka kapitałowa z siedzibą w Niderlandach, a niderlandzkimi organami podatkowymi, w przedmiocie odmowy przyznania tej spółce możliwości utworzenia jednego podmiotu gospodarczego ze spółką zależną niebędącą rezydentem.

## Ramy prawne

*Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarta pomiędzy Królestwem Belgii i Królestwem Niderlandów*

3 Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania i zapobieganiu unikaniu opodatkowania w dziedzinie podatków od dochodu i majątku zawarta dnia 5 czerwca 2001 r. pomiędzy Królestwem Belgii i Królestwem Niderlandów (zwana dalej „umową o unikaniu podwójnego opodatkowania”) stanowi w art. 7 ust. 1, w ślad za konwencją modelową Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), co następuje:

„Zyski przedsiębiorstwa umawiającego się państwa podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi w drugim umawiającym się państwie działalność gospodarczą poprzez osoby tam zamieszkałe. Jeżeli przedsiębiorstwo wykonuje działalność w ten sposób, to jego zyski mogą być opodatkowane w drugim państwie, jednak tylko w takiej mierze, w jakiej można przypisać je temu zamieszkałemu”.

4 Jeżeli podatnik posiadający siedzibę w Niderlandach osiąga zyski, które zgodnie z art. 7 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania podlegają opodatkowaniu w Belgii, Królestwo Niderlandów stosuje obniżenie wymiaru opodatkowania tych zysków, na podstawie art. 23 ust. 2 tej umowy, zgodnie z niderlandzkimi przepisami w sprawie unikania podwójnego opodatkowania.

*Ustawodawstwo niderlandzkie*

5 Artykuł 15 ustawy z 1969 roku o podatku dochodowym od osób prawnych stanowi:

„1. Jeżeli podatnik (spółka dominująca) jest właścicielem pod względem prawnym i ekonomicznym przynajmniej 95% udziałów we wpłaconym nominalnym kapitale innego podatnika (spółki zależnej), na wniosek złożony przez obydwo podatników zostają oni objęci podatkiem, tak jakby stanowili jeden podmiot, czyli jakby czynności i majątek spółki zależnej stanowiły część czynności i majątku spółki dominującej. Podatek jest nakładany na spółkę dominującą. Podatnicy są zatem traktowani łącznie jako jeden podmiot podatkowy. W skład jednego podmiotu podatkowego może wejść więcej niż jedna spółka zależna.

[...]

3. Ustęp pierwszy znajduje zastosowanie tylko jeżeli:

[...]

b) w przypadku obu podatników obowiązują te same przepisy dotyczące obliczania zysku;

c) obaj podatnicy mają siedzibę w Niderlandach, a w przypadku, w którym w stosunku do jednego z podatników zastosowanie ma Belastingregeling voor het Koninkrijk (ustawa ustanawiająca system podatkowy Królestwa) lub umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania – podatnik ten jest również uważany za mającego siedzibę w Niderlandach na podstawie tej ustawy lub umowy;

[...]

4. Ogólny akt administracyjny może ustanowić zasady, na jakich podatnicy, do których nie stosują się te same przepisy dotyczące obliczania zysku, mogą jednak tworzyć jeden podmiot podatkowy, tytułem odstąpienia od przepisów ust. 3 lit. b). Ponadto na zasadzie odstąpienia od przepisów ust. 3 lit. c) podatnik, który na podstawie swego ustawodawstwa krajowego lub ustawy ustanawiającej system podatkowy Królestwa lub też na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, nie ma siedziby w Niderlandach, lecz prowadzi przedsiębiorstwo za pośrednictwem stałego zakładu w Niderlandach, może na warunkach określonych w ogólnym akcie administracyjnym wchodzić w skład jednego podmiotu podatkowego, o ile kompetencja do opodatkowania dochodów pochodzących z tego przedsiębiorstwa przysuguje Niderlandom na mocy ustawy ustanawiającej system podatkowy Królestwa lub umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz, jeżeli:

a) siedziba rzeczywistego zarządu tego podatnika znajduje się na Antylach Holenderskich, Arubie, w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w państwie, z którym Niderlandy zawarły umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, przewidującą zakaz dyskryminacji stałych zakładów;

b) podatnikiem, o którym mowa w lit. a) jest spółka akcyjna lub spółka z ograniczoną odpowiedzialnością lub podmiot do nich porównywalny ze względu na swoje cechy i sposób utworzenia, oraz

c) w przypadku, gdy podatnik, o którym mowa w lit. a) wchodzi w skład podmiotu podatkowego jako spółka dominująca, udział w spółce zależnej, o której mowa w ust. 1 należy do aktywów stałego zakładu tej spółki w Niderlandach.

[...].

### **Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne**

6 X Holding, z siedzibą w Niderlandach, jest jedynym akcjonariuszem spółki F, utworzonej zgodnie z prawem belgijskim i mającej siedzibę w Belgii, która nie jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych w Niderlandach.

7 Obie te spółki złożyły wniosek o uznanie ich za jeden podmiot podatkowy w rozumieniu art. 15 ust. 1 niderlandzkiej ustawy z 1969 roku o podatku dochodowym od osób prawnych. Wniosek ten został oddalony przez niderlandzkie organy podatkowe z tego względu, że spółka F nie ma siedziby w Niderlandach, wbrew wymogom art. 15 ust. 3 lit. c) tej ustawy.

8 Rechtbank te Arnhem (sąd w Arnhem), który rozpatrywał skargę na decyzję organów podatkowych, utrzymał ją w mocy powołując się między innymi na wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-10837.

9 X Holding złożyła kasację do Hoge Raad der Nederlanden (Najwyższego Sądu Niderlandów). Sąd ten postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 43 WE w związku z art. 48 WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on krajowym przepisom państwa członkowskiego [...], na mocy których spółka dominująca i jej spółka zależna mogą wedle własnego wyboru zdecydować, aby należny od nich podatek został nałożony na spółkę dominującą z siedzibą w tym państwie członkowskim, tak jakby były one tylko jednym podatnikiem, przy czym możliwe jest, że jest zastrzeżona jedynie dla spółek, które w zakresie dotyczącym opodatkowania dochodów podlegają władztwu tego państwa

członkowskiego?”.

### **W przedmiocie wniosku o otwarcie procedury ustnej na nowo**

10 Pismem zlożonym w sekretariacie Trybunału w dniu 2 grudnia 2009 r. X Holding wniosła do Trybunału o zarządzenie otwarcia procedury ustnej na nowo, na podstawie art. 61 regulaminu. Zdaniem tej spółki opinia rzecznika generalnej opiera się na błędnym zrozumieniu krajowego i międzynarodowego niderlandzkiego prawa podatkowego.

11 Z orzecznictwa wynika, że Trybunał może z urzędu, na wniosek rzecznika generalnego lub na wniosek stron zarządzić otwarcie procedury ustnej na nowo, stosownie do art. 61 regulaminu, jeżeli uzna, że sprawa nie została dostatecznie wyjaśniona lub, że podstawę rozstrzygnięcia będzie argument, który nie był roztrząsany przez strony (zob. m. in. wyrok z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie C-210/06 Cartesio, Zb.Orz. s. I-9641, pkt 46).

12 Jednakże niderlandzkie przepisy znajdujące zastosowanie w sprawie przed sądem krajowym zostały przedstawione i omówione w uwagach pisemnych i ustnych stron. W tych okolicznościach Trybunał uznaje, że zna wszystkie elementy niezbędne do udzielenia odpowiedzi na pytania sądu krajowego.

13 Ponadto nie podniesiono, że podstawę rozstrzygnięcia niniejszej sprawy jest argument, który nie był roztrząsany przed Trybunałem.

14 W konsekwencji, po wysłuchaniu rzecznika generalnej, Trybunał oddala wniosek o otwarcie procedury ustnej na nowo.

### **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

15 Zwracając się z pytaniem prejudycjalnym sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 43 WE i 48 CE stoją na przeszkodzie stosowaniu przepisów państwa członkowskiego, które dają spółce dominującej możliwość utworzenia jednego podmiotu podatkowego ze swą spółką zależną bądź z rezydentem, lecz uniemożliwiają utworzenie takiego podmiotu ze spółką zależną niebędącą rezydentem, gdy dochody tej ostatniej nie są przedmiotem opodatkowania w tym państwie członkowskim.

16 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, o ile opodatkowanie bezpośrednio należy do kompetencji państw członkowskich, o tyle jednak powinny one wykonywać te kompetencje z poszanowaniem prawa wspólnotowego (zob. w szczególności wyroki: ww. w sprawie Marks & Spencer, pkt 29; 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 36, a także z dnia 17 września 2009 r. w sprawie C-182/08 Glaxo Wellcome, Zb.Orz. s. I-8591, pkt 34).

17 Swoboda dzia?alno?ci gospodarczej, któr? art. 43 WE przyznaje obywatelom pa?stw Wspólnoty i która oznacza dla nich dost?p do dzia?alno?ci na w?asny rachunek oraz mo?liwo?? jej wykonywania, jak równie? prawo zak?adania przedsi?biorstw i zarz?dzania nimi na tych samych warunkach, co okre?lone przez ustawodawstwo pa?stwa cz?onkowskiego po?o?enia przedsi?biorstwa dla jego w?asných obywateli, obejmuje, zgodnie z art. 48 WE, przys?uguj?ce spółkom, utworzonym zgodnie z ustawodawstwem pa?stwa cz?onkowskiego i maj?cym statutow? siedzib?, zarz?d lub g?ówny zak?ad na terytorium Wspólnoty Europejskiej, prawo wykonywania dzia?alno?ci w danych pa?stwach cz?onkowskich za po?rednictwem spółki zależnej, oddzia?u lub agencji (zob. w szczególno?ci wyroki: z dnia 21 wrze?nia 1999 r. w sprawie C?307/97 Saint-Gobain ZN, Rec. s I-6161, pkt 35, a tak?e ww. w sprawie Marks & Spencer, pkt 30).

18 W tym zakresie przyznana przez prawo niderlandzkie spółkom dominuj?cym b?d?cym rezydentami i ich spółkom zależnym mo?liwo?? opodatkowania tak, jakby stanowi?y jeden podmiot podatkowy, to znaczy, obj?cia systemem zintegrowanego opodatkowania, stanowi korzy?? dla zainteresowanych spółek. System ten pozwala mi?dzy innymi na skonsolidowanie na poziomie spółki dominuj?cej zysków i strat spółek zintegrowanych w ramach jednego podmiotu podatkowego i zachowanie neutralnego podatkowo charakteru transakcji wykonywanych w ramach grupy.

19 Odmowa przyznania tej korzy?ci spółce dominuj?cej posiadaj?cej spółk? zależn? z siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim mo?e sprawi?, ?e wykonywanie przez spółk? dominuj?c? przys?uguj?cej jej swobody przedsi?biorczo?ci b?dzie dla niej mniej atrakcyjne, poniewa? mo?e zniech?ca? j? do tworzenia spółek zależnych w innych pa?stwach cz?onkowskich.

20 Takie odmienne traktowanie mo?e zosta? uznane za zgodne z postanowieniami traktatu WE dotycz?cymi swobody przedsi?biorczo?ci jedynie wtedy, gdy dotyczy sytuacji, które nie s? obiektywnie porównywalne, lub gdy jest uzasadnione nadrz?dnymi wzgl?dami interesu ogólnego (zob. podobnie wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11753, pkt 167).

21 Rz?dy niderlandzki, niemiecki i portugalski podnosz?, ?e te dwie sytuacje nie s? obiektywnie porównywalne, poniewa? spółki zależne b?d?ce rezydentami i spółki zależne nieb?d?ce rezydentami nie znajduj? si?, z punktu widzenia systemu podatkowego takiego, jak badany w sprawie przed s?dem krajowym, w porównywalnych sytuacjach. Rz?dy te podkre?laj?, ?e spółka zależna maj?ca siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim nie jest obj?ta zakresem kompetencji podatkowych pa?stwa siedziby spółki dominuj?cej, a zatem nie mo?e zosta? ona zintegrowana w ramach jednego podmiotu podatkowego opodatkowanego w tym ostatnim pa?stwie.

22 W tym zakresie z orzecznictwa Trybuna?u wynika, ?e porównywalno?? sytuacji wspólnotowej i sytuacji wewn?trznej nale?y bada? z uwzgl?dnieniem celu realizowanego przez rozpatrywane przepisy krajowe (zob. podobnie wyrok z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C?231/05 Oy AA, Zb.Orz. s. I?6373, pkt 38).

23 Nale?y w tym miejscu stwierdzi?, ?e o ile w prawie podatkowym siedziba podatników stanowi czynnik mog?cy uzasadnia? przepisy krajowe, z których wynika ró?nica w traktowaniu podatników b?d?cych rezydentami i podatników nieb?d?cych rezydentami, to jednak nie jest tak zawsze. Dopuszczenie do tego, by pa?stwo cz?onkowskie po?o?enia przedsi?biorstwa mog?o swobodnie stosowa? zróżnicowane traktowanie z tego tylko wzgl?du, ?e siedziba spółki po?o?ona jest w innym pa?stwie cz?onkowskim, uczyni?oby art. 43 WE bezprzedmiotowym (zob.

podobnie wyrok z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie 270/83 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. 273, pkt 18, a także ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 37).

24 Sytuacja spółki dominującej będącej rezydentem, która zamierza utworzyć jeden podmiot podatkowy ze spółką zależną będącą rezydentem oraz sytuacja spółki dominującej zamierzającej utworzyć jeden podmiot podatkowy ze spółką zależną niebędącą rezydentem są obiektywnie porównywalne pod względem celów systemu podatkowego, takiego jak badany w sprawie przed sądem krajowym, o ile obie spółki dominujące robią to w celu uzyskania korzyści wynikających z tego systemu, pozwalającego między innymi na skonsolidowanie na poziomie spółki dominującej zysków i strat spółek zintegrowanych w ramach jednego podmiotu podatkowego i zachowanie neutralnego podatkowo charakteru transakcji wykonywanych w ramach grupy.

25 Należy zbadać, czy różnica w traktowaniu, taka jak w sprawie przed sądem krajowym, jest uzasadniona nadrzędnymi względami interesu ogólnego.

26 Aby różnica taka mogła być uzasadniona, musi być ona odpowiednia do zagwarantowania powoływanego celu i nie może wykraczać poza to, co niezbędne dla jego osiągnięcia (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 maja 1997 r. w sprawie C-250/95 Futura Participations i Singer, Rec. s. I-2471, pkt 26; z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, Rec. s. I-2409, pkt 49, a także ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 35).

27 Rzeczy, które przedstawiły Trybunałowi swe uwagi podkreślają, że różnica w traktowaniu, której dotyczy sprawa przed sądem krajowym, jest uzasadniona między innymi celem w postaci zachowania rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi.

28 W tym zakresie należy przypomnieć, że zachowanie rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi może sprawić, że konieczne stanie się zastosowanie do działalności gospodarczej spółek mających siedzibę w jednym z tych państw wyłączenie jego przepisów podatkowych zarówno w zakresie zysków, jak i strat (zob. wyroki: ww. w sprawie Marks & Spencer, pkt 45, a także z dnia 15 maja 2008 r. w sprawie C-414/06 Lidl Belgium, Zb.Orz. s. I-3601, pkt 31).

29 Przyznanie bowiem spółkom prawa wyboru w zakresie uwzględniania ich strat w państwie członkowskim pozożenia ich zakładu lub w innym państwie członkowskim naruszyłoby w znacznym stopniu wyważony podział władztwa podatkowego między państwami członkowskimi, jako że podstawa opodatkowania zostałaby zwiększona w pierwszym państwie i zmniejszona w drugim o kwotę przeniesionych strat (zob. ww. wyroki: w sprawie Marks & Spencer, pkt 46; w sprawie Oy AA, pkt 55, a także w sprawie Lidl Belgium, pkt 32).

30 Tak samo jest w przypadku systemu zintegrowanego opodatkowania, takiego jak będący przedmiotem sprawy przed sądem krajowym.

31 Skoro spółka dominująca ma swobodę decyzji co do utworzenia jednego podmiotu podatkowego ze swą spółką zależną, oraz co do jego swobodnego zlikwidowania w kolejnym roku, to możliwość wyłączenia do tego podmiotu podatkowego spółki zależnej niebędącej rezydentem oznacza pozostawienie jej swobodnego wyboru systemu podatkowego stosowanego do strat tej spółki zależnej oraz miejsca, w którym będą one uwzględniane.

32 Skoro skąd podmiotu podatkowego może w ten sposób ulegać zmianie, to przyznanie możliwości wyłączenia do niego spółki zależnej niebędącej rezydentem prowadziłoby do umożliwienia spółce dominującej swobodnego wyboru państwa członkowskiego, w którym odliczałaby straty tej spółki zależnej (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Oy AA, pkt 56; w

sprawie Lidl Belgium, pkt 34).

33 System podatkowy, taki jak w sprawie przed sędem krajowym, jest więc uzasadniony konieczności zachowania rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi.

34 Jako że system ten jest odpowiedni do zagwarantowania realizacji tego celu, pozostaje jeszcze zbadać, czy nie wykracza on poza to, co jest niezbędnym w tym zakresie (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 53).

35 X Holding i Komisja Wspólnot Europejskich podnoszą w tym miejscu, że utworzenie jednego podmiotu podatkowego na terytorium kraju oznacza jednakowe traktowanie, pod względem opodatkowania, spółek zależnych bądźcych rezydentami oraz stałych zakładów. Twierdzą one, że w drodze analogii spółki niebądźce rezydentami mogłyby być traktowane w ramach jednego ponadgranicznego podmiotu podatkowego w taki sam sposób, jak zagraniczne stałe zakłady. Ich zdaniem straty zagranicznego stałego zakładu mogłyby czasowo odliczane od zysków spółki dominującej w ramach postanowień o czasowym przekazaniu strat powiązanych z systemem odzyskiwania w kolejnych okresach rozliczeniowych. Stosowanie tych postanowień do spółek zależnych niebądźcych rezydentami może stanowić mniej ograniczający środek realizacji pożądanego celu niż zakazanie spółkom dominującym tworzenia podmiotów podatkowych ze spółkami zależnymi niebądźcymi rezydentami.

36 Argumentację tę należy jednak odrzucić.

37 Jak to bowiem podnosi rzecznik generalna w pkt 51 swej opinii, dopuszczenie przez państwo członkowskie czasowego odliczenia strat zagranicznego stałego zakładu w głównej siedzibie przedsiębiorstwa nie oznacza, że możliwe jest ta musi również przysługiwać spółkom zależnym niebądźcym rezydentami, należącym do spółki dominującej bądźcej rezydentem.

38 Stałe zakłady położone w innym państwie członkowskim i spółki zależne niebądźce rezydentami nie znajdują się bowiem w porównywalnych sytuacjach z punktu widzenia rozdziału kompetencji podatkowych, jaki wynika z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, a w szczególności z jej art. 7 ust. 1 i art. 23 ust. 2. O ile spółka zależna, bądźca samodzielnie osobą prawną, podlega w całości opodatkowaniu w państwie, które jest stroną takiej umowy, lub w którym ma swą siedzibę, to nie jest tak samo w przypadku stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim, który co do zasady pozostaje całkowicie w zakresie kompetencji podatkowych państwa członkowskiego pochodzenia.

39 Rzeczywiście prawdą jest, że w innych przypadkach Trybunał orzekł, iż swoboda, jak art. 43 akapit pierwszy zdanie drugie WE pozostawia podmiotom gospodarczym, co do wyboru najodpowiedniejszej formy prawnej, w jakiej zamierzają wykonywać działalność w innym państwie członkowskim, nie może być ograniczona poprzez dyskryminacyjne przepisy podatkowe (zob. podobnie ww. wyroki w sprawach: Komisja przeciwko Francji, pkt 22, Oy AA, pkt 40, i wyrok z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-253/03 CLT-UFA, Zb.Orz. s. I-1831, pkt 14).

40 Państwo członkowskie pochodzenia ma jednak swobodę w określaniu warunków i poziomu opodatkowania różnych form przedsiębiorstw spółek krajowych działających za granicą, z zastrzeżeniem traktowania ich w sposób niedyskryminacyjny w stosunku do porównywalnych przedsiębiorstw krajowych (wyrok z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawie C-298/05 Columbus Container Services, Zb.Orz. s. I-10451, pkt 51, 53). Skoro stałe zakłady położone w innym państwie członkowskim i spółki zależne niebądźce rezydentami nie znajdują się w porównywalnych sytuacjach z punktu widzenia rozdziału kompetencji podatkowych, jak to już zostało stwierdzone w pkt 38 niniejszego wyroku, to państwo członkowskie pochodzenia nie jest

zobowiązane do stosowania w stosunku do spółek zależnych niebędących rezydentami tego samego systemu podatkowego, który stosuje do zagranicznych stałych zakładów.

41     Zatem w sytuacji, takiej jak w sprawie przed sądem krajowym, gdy dana korzyść podatkowa polega na przyznaniu spółkom dominującym bądź cym rezydentami i ich spółkom zależnym bądź cym rezydentami możliwości opodatkowania w taki sposób, jakby stanowiły jeden podmiot podatkowy, każde rozszerzenie tej możliwości na przypadki transgraniczne skutkuje – o czym była mowa w pkt 32 niniejszego wyroku – umożliwieniem spółkom dominującym swobodnego wyboru państwa członkowskiego, w którym odliczyć straty spółek zależnych niebędących rezydentami (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie Oy AA, pkt 64).

42     W świetle powyższego system podatkowy, taki jak białczy przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, winien być traktowany jako proporcjonalny do celów, którym służy.

43     W konsekwencji na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 43 WE i 48 WE nie stoją na przeszkodzie stosowaniu przepisów państwa członkowskiego, które dają spółce dominującej możliwość utworzenia jednego podmiotu podatkowego ze swą spółką zależną bądź cym rezydentem, lecz uniemożliwiają utworzenie takiego podmiotu ze spółką zależną niebędącą rezydentem, gdy dochody tej ostatniej nie są przedmiotem opodatkowania w tym państwie członkowskim.

### **W przedmiocie kosztów**

44     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 (druga izba) orzeka, co następuje:

**Artykuły 43 WE i 48 WE nie stoją na przeszkodzie stosowaniu przepisów państwa członkowskiego, które dają spółce dominującej możliwość utworzenia jednego podmiotu podatkowego ze swą spółką zależną bądź cym rezydentem, lecz uniemożliwiają utworzenie takiego podmiotu ze spółką zależną niebędącą rezydentem, gdy dochody tej ostatniej nie są przedmiotem opodatkowania w tym państwie członkowskim.**

Podpisy

\* Język postępowania: niderlandzki.