Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 8 marca 2017 r.[1]

Odesłanie prejudycjalne — Podatki bezpośrednie — Spółki różnych państw członkowskich — Wspólny system opodatkowania — Łączenie przez przejęcie — Uprzednie zatwierdzenie organu podatkowego — Dyrektywa 90/434/EWG — Artykuł 11 ust. 1 lit. a) — Oszustwo podatkowe lub unikanie opodatkowania — Swoboda przedsiębiorczości

W sprawie C-14/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Conseil d'État (Francja) postanowieniem z dnia 30 grudnia 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 11 stycznia 2016 r., w postępowaniu:

Euro Park Service, wstępująca w prawa i obowiązki spółki SCI Cairnbulg Nanteuil,

przeciwko

Ministre des Finances et des Comptes publics,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta, prezes izby, E. Regan, J.C. Bonichot, C.G. Fernlund (sprawozdawca) i S. Rodin, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 7 września 2016 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Euro Park Service, wstępującej w prawa i obowiązki spółki SCI Cairnbulg Nanteuil, początkowo przez adwokata N. Boulleza, a następnie przez adwokatów N. Boulleza i M. Castrę,

— w imieniu rządu francuskiego początkowo przez D. Colasa i S. Ghiandoni, działających w charakterze pełnomocników, a następnie przez D. Colasa, E. de Moustier i S. Ghiandoni, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa i L. Pamukcu, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 26 października 2016 r.,

1 — Język postępowania: francuski.

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 49 TFUE i art. 11 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. 1990, L 225, s. 1).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Euro Park Service (zwaną dalej „Euro Park"), wstępującą w prawa i obowiązki spółki SCI Cairnbulg Nanteuil (zwanej dalej „Cairnbulg"), a Ministre des Finances et des Comptes publics (ministrem finansów publicznych, zwanym dalej „organem podatkowym") w przedmiocie odmowy udzielenia przez niego na rzecz Cairnbulg możliwości odroczenia opodatkowania zysków kapitałowych z aktywów tej spółki w związku z operacją połączenia poprzez przejęcie owej spółki przez spółkę z siedzibą w innym państwie członkowskim ze względu na to, że łączące się spółki nie wniosły o uprzednie zatwierdzenie organu podatkowego.

Ramy prawne

Prawo Unii

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

4 W związku z powyższym dyrektywa ta ustanawia system, zgodnie z którym operacje te jako takie nie mogą zostać opodatkowane. Ewentualne zyski kapitałowe będące ich wynikiem mogą co do zasady zostać objęte podatkiem, lecz dopiero w chwili, gdy zostaną rzeczywiście zrealizowane.

5 Cztery pierwsze motywy dyrektywy 90/434 oraz motyw dziewiąty mają następujące brzmienie:

„łączenie, podziały, wnoszenie aktywów, wymiana udziałów dotyczące spółek różnych państw członkowskich może być niezbędne w celu stworzenia we Wspólnocie warunków analogicznych do warunków rynku wewnętrznego i w celu zapewnienia w ten sposób ustanowienia i skutecznego funkcjonowania wspólnego rynku; takie operacje nie powinny być hamowane przez ograniczenia, niekorzystne warunki lub zniekształcenia wynikające w szczególności z przepisów podatkowych państw członkowskich; w tym celu niezbędne jest wprowadzenie w odniesieniu do takich operacji 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;

przepisy podatkowe są niekorzystne w odniesieniu do takich operacji w porównaniu do operacji, które dotyczą spółek tego samego państwa członkowskiego; istotne jest usunięcie takich niekorzystnych warunków;

nie jest możliwe osiągnięcie tego celu poprzez rozszerzenie na poziom wspólnotowy systemów obecnie obowiązujących w państwach członkowskich, ponieważ różnice między tymi systemami powodowałyby zniekształcenia; jedynie wspólny system podatkowy jest w stanie zapewnić zadowalające rozwiązanie w tym zakresie;

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;

[…]

niezbędne jest przyznanie państwom członkowskim możliwości odmowy stosowania niniejszej dyrektywy, jeśli operacja łączenia, podziału, wnoszenia aktywów lub wymiany udziałów ma na celu uchylanie się od podatków lub unikanie płacenia podatków […]”.

6 Artykuł 4 ust. 1 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„Łączenie 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 […]”.

7 Artykuł 11 ust. 1 lit. a) owej dyrektywy stanowi:

„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 dokonanie oszustwa podatkowego lub unikanie opodatkowania; 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 oszustwo podatkowe lub unikanie opodatkowania”.

Prawo francuskie

8 Właściwe przepisy code général des impôts (ordynacji podatkowej, zwanej dalej „CGI”) obowiązujące we Francji w czasie zaistnienia okoliczności faktycznych będących przedmiotem postępowania głównego są następujące:

9 Artykuł 210 A CGI stanowi:

„1. Zyski kapitałowe netto oraz zyski uzyskane ze wszystkich aktywów wniesionych w związku z połączeniem nie podlegają podatkowi dochodowemu od osób prawnych.

[…]

3. Zastosowanie tych przepisów zależy od spełnienia przesłanki, iż spółka przejmująca zobowiązuje się w akcie połączenia do przestrzegania następujących wymagań:

[…]

b) spółka ta musi wstąpić w prawa i obowiązki spółki przejmowanej w celu ponownego ujęcia wyników, których uwzględnienie przy opodatkowaniu spółki przejmowanej zostało odroczone;

c) musi ona obliczyć zyski kapitałowe uprzednio zrealizowane w wyniku zbycia środków trwałych niepodlegających amortyzacji, które zostały do niej wniesione, według wartości, jaką one wykazywały dla celów podatkowych w rejestrach spółki przejmowanej;

d) musi ona uwzględnić w swoich przychodach podlegających opodatkowaniu zyski kapitałowe uzyskane przy wniesieniu środków trwałych podlegających amortyzacji […]”.

10 Artykuł 210 B CGI stanowi:

„[…] Zatwierdzenie jest wydawane, gdy przy uwzględnieniu składników stanowiących przedmiot wkładu:

a) transakcja jest uzasadniona względami ekonomicznymi, takimi jak w szczególności wykonywanie przez spółkę otrzymującą wkład samodzielnej działalności lub usprawnienie struktur, a także istnieniem powiązań między stronami;

b) zasadniczym celem transakcji lub też jednym z jej zasadniczych celów nie jest oszustwo podatkowe lub unikanie opodatkowania;

c) zasady przeprowadzenia transakcji pozwalają zapewnić opodatkowanie w przyszłości zysków kapitałowych, od których podatek został odroczony”.

11 Zdaniem sądu odsyłającego art. 210 C CGI zapewnia transpozycję dyrektywy 90/434 do prawa krajowego. Artykuł ten przewiduje:

„1. Przepisy art. 210 A i 210 B znajdują zastosowanie do transakcji, w których biorą udział wyłącznie osoby prawne lub podmioty podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych.

2. Przepisy te mają zastosowanie do wkładów wniesionych do zagranicznych osób prawnych przez francuskie osoby prawne wyłącznie wtedy, gdy wkłady te zostały uprzednio zatwierdzone zgodnie z wymogami określonymi w art. 210 B”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

12 W dniu 26 listopada 2004 r. spółka Cairnbulg została rozwiązana bez przeprowadzenia likwidacji w imieniu i na rzecz jedynego wspólnika, Euro Park, będącej spółką prawa luksemburskiego. Przy tej okazji, w zeznaniu rocznym o wysokości dochodu lub straty podpisanym w dniu 25 stycznia 2005 r. z tytułu zamknięcia roku podatkowego w dniu 26 listopada 2004 r., Cairnbulg zdecydowała się na szczególny system łączenia, o którym mowa w art. 210 A i nast. CGI. W konsekwencji nie opodatkowała ona podatkiem dochodowym od osób prawnych zysków kapitałowych netto ani zysków osiągniętych na aktywach wniesionych do spółki Euro Park.

13 W akcie notarialnym z dnia 19 kwietnia 2005 r. wkłady Cairnbulg zostały wycenione na podstawie ich wartości księgowej netto wynoszącej 9 387 700 EUR. Tym samym wkłady te zostały zbyte przez spółkę Euro Park na rzecz spółki SCI IBC Ferrier za cenę 15 776 000 EUR, odpowiadającą rynkowej wartości, jaką te aktywa wykazywały w dniu 26 listopada 2004 r.

14 W następstwie kontroli organ podatkowy zakwestionował skorzystanie ze szczególnego systemu łączenia, ze względu na to, po pierwsze, iż Cairnbulg nie wystąpiła o zatwierdzenie ministra przewidziane w art. 210 C CGI, i po drugie, iż zatwierdzenie to nie zostałoby jej w każdym razie udzielone, ponieważ omawiana operacja nie była uzasadniona przyczynami ekonomicznymi, lecz miała na celu oszustwo podatkowe lub unikanie opodatkowania. W konsekwencji spółka Euro Park, będąca następcą prawnym spółki Cairnbulg, została obciążona dodatkowymi zobowiązaniami podatkowymi i wpłatami na poczet podatku wraz z karami przewidzianymi przez CGI w przypadku umyślnego naruszenia przepisów.

15 Spółka Euro Park wniosła do tribunal administratif de Paris (sądu administracyjnego w Paryżu, Francja) o orzeczenie umorzenia tych ciężarów podatkowych oraz kar. Sąd ten oddalił skargę Euro Park, w związku z czym spółka ta wniosła sprawę do cour administrative d'appel de Paris (apelacyjnego sądu administracyjnego w Paryżu, Francja), który utrzymał w mocy owo orzeczenie oddalające.

16 Spółka Euro Park wniosła skargę do Conseil d'État (rady stanu, Francja), podnosząc, że poddając procedurze uprzedniego zatwierdzenia jedynie wkłady wniesione do osób prawnych niebędących rezydentami, z wyłączeniem wkładów wniesionych do osób prawnych będącym rezydentami, art. 210 C ust. 2 CGI wprowadza nieuzasadnione ograniczenie art. 49 TFUE i w związku z tym zasady swobody przedsiębiorczości.

17 W tych okolicznościach Conseil d'État (rada stanu) postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy w przypadku gdy krajowy ustawodawca państwa członkowskiego korzysta w prawie krajowym z uprawnienia przewidzianego w art. 11 ust. 1 dyrektywy 90/434, można dokonać kontroli aktów podjętych w celu wykonania tego uprawnienia w świetle prawa pierwotnego Unii Europejskiej?

2) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze – czy postanowienia art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż stoją one na przeszkodzie temu, aby w celu przeciwdziałania oszustwom podatkowym lub unikaniu opodatkowania ustawodawca krajowy uzależniał korzystanie ze wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie do połączeń i podobnych operacji od procedury uprzedniego zatwierdzenia jedynie w stosunku do wkładów wniesionych do zagranicznych osób prawnych, z wyłączeniem wkładów wniesionych do osób prawnych prawa krajowego?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

18 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy prawo Unii dopuszcza dokonanie oceny zgodności przepisów krajowych tego rodzaju jak rozpatrywane w postępowaniu głównym w świetle prawa pierwotnego, gdy przepisy te zostały przyjęte w celu transpozycji do prawa krajowego możliwości przewidzianej w art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434.

19 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału wszystkie środki krajowe w ramach dziedziny będącej przedmiotem wyczerpującej harmonizacji na szczeblu Unii Europejskiej powinny być oceniane w świetle tych przepisów harmonizujących, a nie postanowień prawa pierwotnego (wyrok z dnia 12 listopada 2015 r., Visnapuu, C-198/14, EU:C:2015:751, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

20 W konsekwencji konieczne jest określenie, czy art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434 dokonuje tego rodzaju harmonizacji.

21 W niniejszej sprawie wystarczy stwierdzić, że z brzmienia tego przepisu wynika w sposób jasny, że nie ma to miejsca.

22 Należy bowiem na wstępie wskazać, że jak wynika z owego brzmienia, przepis ten udziela jedynie państwom członkowskim możliwości odmówienia stosowania wszystkich lub części przepisów owej dyrektywy lub cofnięcia wynikających z nich przywilejów, w przypadku gdy objęta zakresem jej stosowania operacja, taka jak operacja łączenia dotycząca spółek różnych państw członkowskich

(operacja połączenia transgranicznego), ma za zasadniczy cel lub za jeden z zasadniczych celów oszustwo podatkowe lub unikanie opodatkowania (zob. podobnie wyrok z dnia 17 lipca 1997 r., Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, pkt 38).

23 Ponadto w ramach tego zastrzeżenia kompetencji przepis ten upoważnia państwa członkowskie do ustanowienia domniemania oszustwa podatkowego lub unikania opodatkowania, gdy operacja łączenia nie została przeprowadzona w uzasadnionych celach gospodarczych (zob. podobnie wyrok z dnia 17 lipca 1997 r., Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, pkt 39).

24 Wreszcie w zakresie dotyczącym wykonania tego rodzaju uprawnienia i zastosowania wskazanego domniemania z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że w braku bardziej szczegółowych w tym względzie przepisów prawa Unii do państw członkowskich należy określenie, przy uwzględnieniu zasady proporcjonalności, warunków niezbędnych do zastosowania art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434 (zob. podobnie wyrok z dnia 17 lipca 1997 r., Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, pkt 43).

25 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że przepis ten nie ma na celu dokonania wyczerpującej harmonizacji na szczeblu Unii w odniesieniu do środków zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania.

26 W konsekwencji na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi, że ponieważ art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434 nie dokonuje wyczerpującej harmonizacji, prawo Unii dopuszcza dokonanie oceny zgodności regulacji krajowej tego rodzaju jak rozpatrywana w postępowaniu głównym w świetle prawa pierwotnego, pomimo że regulacja ta została przyjęta w celu transpozycji do prawa krajowego możliwości przewidzianej w tym przepisie.

W przedmiocie pytania drugiego

27 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom krajowym tego rodzaju co rozpatrywane w postępowaniu głównym, które w przypadku operacji połączenia transgranicznego poddają udzielenie korzyści podatkowych mających zastosowanie do takiej operacji zgodnie z dyrektywą 90/434 – w niniejszym przypadku odroczenie opodatkowania zysków kapitałowych związanych z majątkiem wniesionym do spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim przez spółkę francuską – procedurze uprzedniego zatwierdzenia, w ramach której celem uzyskania owego zatwierdzenia podatnik powinien wykazać, że dana operacja jest uzasadniona względami ekonomicznymi, jej zasadniczym celem lub jednym z zasadniczych celów nie jest oszustwo podatkowe lub unikanie opodatkowania i że zasady przeprowadzenia transakcji pozwalają zapewnić opodatkowanie w przyszłości zysków kapitałowych, od których podatek został odroczony, podczas gdy w ramach krajowej operacji połączenia tego rodzaju odroczenie jest udzielane bez poddania podatnika tego rodzaju procedurze.

28 Należy w tym względzie przypomnieć, że Trybunał stwierdził już, że operacja połączenia transgranicznego stanowi szczególny sposób korzystania ze swobody przedsiębiorczości, istotny dla prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego, a zatem należy do działań gospodarczych, w odniesieniu do których państwa członkowskie zobowiązane są przestrzegać tej swobodę (zob. podobnie wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r., SEVIC Systems, C-411/03, EU:C:2005:762, pkt 19).

29 Aby ów szczególny sposób korzystania ze swobody przedsiębiorczości nie był hamowany przez ograniczenia, niekorzystne warunki lub zniekształcenia wynikające z przepisów podatkowych państw członkowskich, dyrektywa 90/434 – jak wynika z jej motywów od pierwszego do piątego – ustanawia wspólny system opodatkowania, przewidując korzyści podatkowe, takie jak odroczenie opodatkowania zysków kapitałowych związanych z majątkiem wniesionym w ramach takiej operacji.

30 W tym kontekście Trybunał orzekł już, że państwa członkowskie mają obowiązek przyznać operacjom objętym zakresem stosowania tej dyrektywy wskazane przywileje podatkowe, chyba że operacje te mają za zasadniczy cel lub za jeden z zasadniczych celów oszustwa podatkowe lub unikanie opodatkowania w rozumieniu art. 11 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy (wyrok z dnia 11 grudnia 2008 r., A.T., C-285/07, EU:C:2008:705, pkt 30).

31 Jako że sąd odsyłający i rząd francuski wskazały, że sporne przepisy mają na celu zapewnienie transpozycji dyrektywy 90/434 do prawa krajowego oraz, bardziej szczegółowo, transpozycji art. 11 ust. 1 lit. a), należy na wstępie ustalić, czy przyjęcie przepisów krajowych tego rodzaju jak rozpatrywane w postępowaniu głównym może zostać oparte na tym przepisie oraz czy w tym zakresie owa dyrektywa stoi na przeszkodzie tym przepisom.

Artykuł 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434

32 Zgodnie z przepisami rozpatrywanymi w postępowaniu głównym możliwość skorzystania z odroczenia opodatkowania zysków kapitałowych związanych z majątkiem wniesionym do spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim przez spółkę francuską jest poddana uprzedniej procedurze, w ramach której w celu uzyskania owej korzyści podatnik powinien wykazać że spełnione zostały trzy przesłanki, a mianowicie i) planowana operacja jest uzasadniona względami ekonomicznymi; ii) jej zasadniczym celem lub jednym z zasadniczych celów nie jest oszustwo podatkowe lub unikanie opodatkowania; iii) zasady przeprowadzenia transakcji pozwalają zapewnić opodatkowanie w przyszłości zysków kapitałowych, od których podatek został odroczony.

33 Powstaje zatem pytanie, czy art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434 stoi na przeszkodzie przyjęciu tego rodzaju przepisów.

– *W przedmiocie istnienia uprzedniej procedury*

34 Co się tyczy istnienia uprzedniej procedury należy przypomnieć, że dyrektywa 90/434 nie zawiera żadnego wymogu proceduralnego, który miałyby spełniać państwa członkowskie dla celów udzielenia korzyści podatkowych przewidzianych w tej dyrektywie.

35 Nawet gdyby przyjąć, że wskazana dyrektywa dopuszcza, by państwa członkowskie ustanowiły tego rodzaju wymóg, to wymóg przewidziany w przepisach rozpatrywanych w postępowaniu głównym nie jest zgodny z tą dyrektywą.

36 W braku stosownych uregulowań Unii w tej dziedzinie przepisami postępowania służącymi ochronie wynikających z prawa Unii praw jednostek są – zgodnie z zasadą autonomii proceduralnej państw członkowskich – wewnętrzne przepisy tych państw, pod warunkiem jednak, że nie są one mniej korzystne od uregulowań dotyczących podobnych sytuacji zaistniałych pod prawem wewnętrznym (zasada równoważności) i że nie czynią one praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym wykonywania praw nadanych w porządku prawnym Unii (zasada skuteczności) (zob. wyrok z dnia 18 października 2012 r., Pelati, C-603/10, EU:C:2012:639, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 Co się tyczy tej zasady, należy przypomnieć, że kwestia, czy krajowy przepis procesowy powoduje, że wykonywanie praw przyznanych jednostkom w unijnym porządku prawnym staje się praktycznie niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, musi być oceniana z uwzględnieniem w konkretnym przypadku zasad, które stanowią podstawę danego krajowego systemu sądowniczego, takich jak zasada pewności prawa (zob. podobnie wyrok z dnia 27 czerwca 2013 r., Agrokonsułting, C-93/12, EU:C:2013:432, pkt 48; z dnia 6 października 2015 r., Târșia, C-69/14, EU:C:2015:662, pkt 36).

38 W tym względzie Trybunał sprecyzował już, że wymóg pewności prawa jest szczególnie rygorystyczny wówczas, gdy chodzi o uregulowanie unijne, które może wiązać się z obciążeniami finansowymi w celu umożliwienia zainteresowanym dokładnego zapoznania się z zakresem nakładanych przez nie obowiązków (zob. podobnie wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 72; z dnia 9 lipca 2015 r., Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, pkt 34).

39 W niniejszej sprawie w zakresie dotyczącym zasady równoważności rząd francuski wskazał na rozprawie, że przewidziana w przepisach rozpatrywanych w postępowaniu głównym uprzednia procedura ma zasadniczo zastosowanie jedynie w przypadku operacji połączenia transgranicznego. Niemniej jednak w odniesieniu do przepisów proceduralnych mających zastosowanie do operacji połączenia krajowego Trybunał nie dysponuje elementami koniecznymi dla celów dokonania oceny, czy pierwsze ze wskazanych operacji są traktowane w sposób mniej korzystny od tych drugich. Do sądu krajowego należy dokonanie, w drodze porównania warunków proceduralnych mających zastosowanie odpowiednio do operacji połączenia transgranicznego i do krajowych operacji połączenia, weryfikacji zgodności tych przepisów z wskazaną zasadą.

40 Co się tyczy zasady skuteczności, poszanowanie wymogu pewności prawa wymaga, aby warunki proceduralne wykonujące dyrektywę 90/434 i w szczególności jej art. 11 ust. 1 lit. a) były wystarczająco precyzyjne, jasne i przewidywalne, aby umożliwić podatnikom dokładną znajomość ich praw celem upewnienia się, że są oni w stanie skorzystać z przywilejów podatkowych przewidzianych w przepisach dyrektywy i w danym przypadku powołać się na nie przed sądami krajowymi (zob. podobnie wyroki: z dnia 28 lutego 1991 r., Komisja/Niemcy, C-131/88, EU:C:1991:87, pkt 6; z dnia 10 marca 2009 r., Heinrich, C-345/06, EU:C:2009:140, pkt 44 i 45; z dnia 15 lipca 2010 r., Komisja/Zjednoczone Królestwo, C-582/08, EU:C:2010:429, pkt 49, 50; a także z dnia 18 października 2012 r., Pelati, C-603/10, EU:C:2012:639, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 W niniejszej sprawie należy wskazać, że przepisy rozpatrywane w postępowaniu głównym nie precyzują warunków stosowania uprzedniej procedury, o której mowa. Rząd francuski potwierdził to na rozprawie i przedstawił pewne wyjaśnienia dotyczące tych warunków, odnosząc się do praktyki stosowanej przez organy podatkowe. W tym względzie rząd ów wskazał, że jakkolwiek owe przepisy przewidują trzy warunki dla celów uzyskania uprzedniego zatwierdzenia, to wedle praktyki stosowanej przez organy podatkowe dla celów uzyskania zatwierdzenia wystarczy, aby spełniona została jedynie przesłanka istnienia względów ekonomicznych. Ponadto rząd ten stwierdził, że w ramach owej praktyki procedura uprzedniego zatwierdzenia nie prowadzi do zawieszenia operacji połączenia transgranicznego. W związku z tym, o ile wniosek o zatwierdzenie został przedstawiony przed realizacją owej operacji, może ona zostać przeprowadzona przed uzyskaniem zgody organów podatkowych.

42 W tym względzie, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 30–34 i 57 swej opinii, należy stwierdzić, że przepisy regulacji rozpatrywanej w postępowaniu głównym nie odpowiadają praktyce stosowanej przez organy podatkowe, co może wywołać niepewność odnośnie do zasad stosowania art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434. W związku z tym wydaje się, że zasady te nie są wystarczająco precyzyjne, jasne i przewidywalne, aby umożliwić podatnikom dokładne zaznajomienie się z ich prawami, tym bardziej że niektóre z nich przynajmniej mogą być zmieniane według uznania organu podatkowego.

43 Ponadto rząd francuski wskazał na rozprawie, że decyzja odmowna jest zawsze uzasadniana, stwierdzając jednak jednocześnie, że upływ terminu czterech miesięcy bez odpowiedzi ze strony owego organu podatkowego na omawiany wniosek jest równoznaczny z dorozumianą decyzją odmowną, która w takim przypadku jest uzasadniana wyłącznie na żądanie podatnika.

44 Należy stwierdzić, że tego rodzaju warunki również nie spełniają wymogu pewności prawa.

45 Aby podatnik mógł dokładnie ocenić zakres praw i obowiązków, jakie wynikają dla niego z dyrektywy 90/434, i w konsekwencji podejmować odpowiednie decyzje (zob. podobnie wyroki: z dnia 10 marca 2009 r., Heinrich, C-345/06, EU:C:2009:140, pkt 44, 45; a także z dnia 15 lipca 2010 r., Komisja/Zjednoczone Królestwo, C-582/08, EU:C:2010:429, pkt 49, 50), decyzja organu podatkowego odmawiająca temu podatnikowi korzyści podatkowej na podstawie tej dyrektywy powinna być zawsze uzasadniona, aby mógł on zweryfikować zasadność powodów, które skłoniły ów organ do tego, by nie przyznać mu korzyści przewidzianej w owej dyrektywie i, w danym przypadku, dochodzić swych praw przed właściwym sądem.

46 W tych okolicznościach warunki proceduralne rozpatrywane w postępowaniu głównym nie odpowiadają wymogowi pewności prawa i w związku z tym owe przepisy uchybiają zasadzie skuteczności.

– W przedmiocie warunków wymaganych dla celów uzyskania korzyści podatkowych przewidzianych w dyrektywie 90/434

47 Co się tyczy warunków wymaganych na mocy wskazanych przepisów należy przypomnieć, że Trybunał wielokrotnie orzekał, że ustanowiony przez dyrektywę 90/434 wspólny system podatkowy obejmujący różne korzyści podatkowe ma zastosowanie bez różnicy do wszystkich transakcji objętych jej zakresem stosowania, bez względu na to, czy ich przyczyny mają charakter finansowy, gospodarczy, czy też czysto podatkowy (wyrok z dnia 20 maja 2010 r., Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

48 Trybunał wskazał również wielokrotnie, że tylko na zasadzie wyjątku i w szczególnych wypadkach państwa członkowskie mogą na podstawie art. 11 ust. 1 lit. a) owej dyrektywy odmówić stosowania wszystkich lub części przepisów tej dyrektywy lub cofnąć przywileje (wyrok z dnia 20 maja 2010 r., Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

49 W związku z tym, że przepis ten przewiduje odstępstwo od ogólnej reguły ustanowionej w dyrektywie 90/434, a mianowicie korzystanie ze wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie do operacji objętych zakresem tej dyrektywy, przepis ów należy interpretować w sposób zawężający (zob. podobnie wyrok z dnia 20 maja 2010 r., Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, pkt 46).

50 Należy, po pierwsze, wskazać, że w niniejszej sprawie, o ile dyrektywa 90/434 ustanawia jako zasadę możliwość skorzystania z odroczenia opodatkowania zysków kapitałowych związanych z wniesionym majątkiem i dopuszcza odmowę udzielenia tej korzyści tylko w jednym wypadku, a mianowicie jedynie wówczas, gdy zasadniczym celem lub jednym z zasadniczych celów zamierzonej operacji jest oszustwo podatkowe lub unikanie opodatkowania (zob. podobnie wyrok z dnia 17 lipca 1997 r., Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, pkt 45), o tyle przepisy rozpatrywane w postępowaniu głównym w sposób ogólny odmawiają udzielenia tej korzyści, chyba że podatnik na wstępie spełni formalne i materialne wymogi przewidziane w tych przepisach.

51 Po drugie, jako że wskazane przepisy uzależniają udzielenie wskazanej korzyści od trzech warunków wskazanych w pkt 32 niniejszego wyroku, rozszerzają one, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 34–36 opinii, wskazany w pkt 22 i 23 niniejszego wyroku zakres uprawnień zastrzeżony dla państw członkowskich poza to co przewidziane w art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434.

52 Po trzecie, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 36 opinii, wbrew stanowisku rządu francuskiego trzeci warunek przewidziany w spornych przepisach, wedle którego zasady przeprowadzenia transakcji mają pozwalać na zapewnienie opodatkowania w przyszłości zysków kapitałowych, od których podatek został odroczony, a który nie jest przewidziany w dyrektywie 90/434, nie może być uzasadniony zwalczaniem oszustw podatkowych lub unikania opodatkowania, ponieważ cel ten jest już w sposób wyraźny objęty drugim warunkiem przewidzianym w owych przepisach.

53 Po czwarte, co się tyczy domniemania oszustw podatkowych lub unikania opodatkowania przewidzianego w art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434 należy przypomnieć, że przepis ten zezwala państwom członkowskim na ustanowienie takiego domniemania jedynie w przypadku, gdy zamierzona operacja ma na celu wyłącznie uzyskanie korzyści podatkowej, a zatem nie jest wykonywana z istotnych względów gospodarczych (zob. podobnie wyroki: z dnia 17 lipca 1997 r., Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, pkt 45; z dnia 10 listopada 2011 r., Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais, C-126/10, EU:C:2011:718, pkt 36).

54 Po piąte, z orzecznictwa Trybunału wynika, że dokonując transpozycji art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434, państwa członkowskie nie mogą stosować ogólnego domniemania oszustw podatkowych lub unikania opodatkowania.

55 Trybunał sprecyzował bowiem w tym względzie, że dla celów weryfikacji, czy planowana operacja ma służyć oszustwom podatkowym lub unikaniu opodatkowania, właściwe państwa członkowskie nie mogą opierać się wyłącznie na wcześniej określonych kryteriach ogólnych, lecz muszą każdorazowo dokonać całościowej oceny operacji, biorąc pod uwagę, że ustanowienie ogólnej zasady, która by automatycznie wykluczała niektóre kategorie operacji z możliwości uzyskania korzyści podatkowych, bez zbadania, czy rzeczywiście mają miejsce nadużycia podatkowe lub unikanie opodatkowania, wykraczałoby poza zakres niezbędny do zapobiegania tym zjawiskom i byłoby sprzeczne z celami dyrektywy 90/434 (wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais, C-126/10, EU:C:2011:718, pkt 37).

56 Tymczasem ponieważ przepisy rozpatrywane w postępowaniu głównym dla celów udzielenia korzyści odroczenia opodatkowania zysków kapitałowych na podstawie dyrektywy 90/434 wymagają w sposób systematyczny i bezwarunkowy, aby podatnik wykazał, że dana operacja jest uzasadniona względami gospodarczymi i że jej zasadniczym celem lub jednym z zasadniczych celów nie jest oszustwo podatkowe lub unikanie opodatkowania, bez zobowiązania organów podatkowych do przedstawienia przynajmniej wskazówki na dowód braku istotnych względów gospodarczych względnie poszlak oszustwa podatkowego lub unikania opodatkowania, przepisy te ustanawiają ogólne domniemanie oszustwa podatkowego lub unikania opodatkowania.

57 Mając na względzie powyższe rozważania, należy stwierdzić, że art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przyjęciu przepisów krajowych tego rodzaju jak przepisy rozpatrywane w postępowaniu głównym.

W przedmiocie art. 49 TFUE

58 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem art. 49 TFUE przewiduje obowiązek zniesienia ograniczeń swobody przedsiębiorczości. Nawet jeśli – zgodnie z ich brzmieniem – postanowienia traktatu FUE odnoszące się do swobody przedsiębiorczości mają na celu zapewnienie korzystania z traktowania krajowego w przyjmującym państwie członkowskim, to jednak sprzeciwiają się one temu, aby państwo członkowskie pochodzenia utrudniało wykonywanie działalności przez swego obywatela albo spółkę utworzoną zgodnie z jego ustawodawstwem w innym państwie członkowskim (zob. wyrok z dnia 29 listopada 2011 r. National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

59 Za ograniczenia swobody przedsiębiorczości należy również uznać wszelkie przepisy, które uniemożliwiają, utrudniają lub ograniczają atrakcyjność korzystania z tej swobody (wyrok z dnia 29 listopada 2011 r. National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

60 Należy stwierdzić, że w postępowaniu głównym udzielenie korzyści odroczenia opodatkowania zysków kapitałowych związanych z majątkiem wniesionym do spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim przez spółkę francuską jest poddane wymogom rozpatrywanych przepisów wyłącznie w przypadku operacji połączenia transgranicznego.

61 Jak przyznał rząd francuski, przepisy te traktują w odmienny sposób operacje połączenia transgranicznego i krajowe operacje połączenia.

62 Tego rodzaju różnica może zniechęcać do korzystania ze swobody przedsiębiorczości i w związku z tym stanowi przeszkodę w wykonywaniu owej swobody.

63 Tego rodzaju przeszkoda jest dopuszczalna jedynie wówczas, gdy może być obiektywnie uzasadniona nadrzędnymi wymogami interesu ogólnego uznanymi w prawie Unii. Nie może ona ponadto w takim wypadku wykraczać poza to co konieczne do osiągnięcia tego celu (wyrok z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

64 Wedle rządu francuskiego przeszkoda rozpatrywana w postępowaniu głównym jest uzasadniona nadrzędnymi względami interesu ogólnego związanymi ze zwalczaniem oszustw podatkowych lub unikania opodatkowania oraz z zachowaniem zrównoważonego podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwa członkowskie.

65 W tym względzie należy wskazać, że Trybunał orzekł już, że nadrzędnymi względami interesu ogólnego, które mogą uzasadniać ograniczenie jednej ze swobód przepływu gwarantowanych traktatem, jest zarówno zwalczanie oszustw podatkowych lub unikania opodatkowania, jak również konieczność zachowania zrównoważonego podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwa członkowskie (wyrok z dnia 5 lipca 2012 r., SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, pkt 36, 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

66 Co się tyczy tego ostatniego z wskazanych celów należy jednak stwierdzić, podobnie jak rzecznik generalny w pkt 39 opinii, że został on już uwzględniony w samej dyrektywie 90/434.

67 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału z motywów czwartego i szóstego owej dyrektywy wynika bowiem, że ustanawia ona jedynie system odroczenia opodatkowania zysków związanych z wniesionym majątkiem, który to system, poprzez unikanie, aby samo wniesienie przedsiębiorstwa prowadziło do opodatkowania, chroni interesy finansowe państwa spółki przekazującej, zapewniając opodatkowanie tych zysków kapitałowych w chwili ich rzeczywistej realizacji (zob. podobnie wyrok z dnia 19 grudnia 2012 r., 3D I, C-207/11, EU:C:2012:818, pkt 28).

68 W związku z tym w postępowaniu głównym wskazany cel nie może uzasadnić przeszkody w swobodzie przedsiębiorczości.

69 Co się tyczy nadrzędnego względu interesu ogólnego związanego ze zwalczaniem oszustw podatkowych lub unikania opodatkowania wystarczy stwierdzić, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 72 i 73 opinii, że ów cel będzie miał taki sam zakres powołany na podstawie art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434 lub jako uzasadnienie przeszkody w prawie pierwotnym. W związku z tym rozważania zawarte w pkt 54–56 niniejszego wyroku dotyczące proporcjonalności przepisów spornych w postępowaniu głównym i odnoszące się do tego przepisu mają zastosowanie również do analizy proporcjonalności tych przepisów w świetle swobody przedsiębiorczości. Z powyższego wynika, że przepisy podatkowe tego rodzaju jak przepisy rozpatrywane w postępowaniu głównym, które ustanawiają ogólne domniemanie oszustwa podatkowego lub unikania opodatkowania, wykraczają poza to co konieczne dla celów osiągnięcia owego celu i nie mogą w związku z tym uzasadnić przeszkody tej swobody.

70 Mając na uwadze całość powyższych rozważań, na pytanie drugie należy udzielić odpowiedzi, że art. 49 TFUE i art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym tego rodzaju co rozpatrywane w postępowaniu głównym, które w przypadku operacji połączenia transgranicznego poddają udzielenie korzyści podatkowych mających zastosowanie do takiej operacji zgodnie z dyrektywą – w niniejszym przypadku odroczenie opodatkowania zysków kapitałowych związanych z majątkiem wniesionym do spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim przez spółkę francuską – procedurze uprzedniego zatwierdzenia, w ramach której celem uzyskania owego zatwierdzenia podatnik powinien wykazać, że dana operacja jest uzasadniona względami ekonomicznymi, że jej zasadniczym celem lub jednym z zasadniczych celów nie jest oszustwo podatkowe lub unikanie opodatkowania i że zasady przeprowadzenia transakcji pozwalają zapewnić opodatkowanie w przyszłości zysków kapitałowych, od których podatek został odroczony, podczas gdy w ramach krajowej operacji połączenia tego rodzaju odroczenie jest udzielane bez poddania podatnika tego rodzaju procedurze.

W przedmiocie kosztów

71 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

1) **Ponieważ 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 nie dokonuje wyczerpującej harmonizacji, prawo Unii dopuszcza dokonanie oceny zgodności regulacji krajowej tego rodzaju co regulacja rozpatrywana w postępowaniu głównym w świetle prawa pierwotnego, pomimo że regulacja ta została przyjęta w celu transpozycji do prawa krajowego możliwości przewidzianej w tym przepisie.**

2) **Artykuł 49 TFUE i art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym tego rodzaju co rozpatrywane w postępowaniu głównym, które w przypadku operacji połączenia transgranicznego poddają udzielenie korzyści podatkowych mających zastosowanie do takiej operacji zgodnie z dyrektywą – w niniejszym przypadku odroczenie opodatkowania zysków kapitałowych związanych z majątkiem wniesionym do spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim przez spółkę francuską – procedurze uprzedniego zatwierdzenia, w ramach której celem uzyskania owego zatwierdzenia podatnik powinien wykazać, że dana operacja jest uzasadniona względami ekonomicznymi, że jej zasadniczym celem lub jednym z zasadniczych celów nie jest oszustwo podatkowe lub unikanie opodatkowania i że zasady przeprowadzenia transakcji pozwalają zapewnić opodatkowanie w przyszłości zysków kapitałowych, od których podatek został odroczony, podczas gdy w ramach krajowej operacji połączenia tego rodzaju odroczenie jest udzielane bez poddania podatnika tego rodzaju procedurze.**

Podpisy