Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 18 września 2019 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki bezpośrednie – Dyrektywa 90/434/EWG – Dyrektywa 2009/133/WE – Artykuł 8 – Zyski kapitałowe wynikające z czynności wymiany papierów wartościowych – Zbycie papierów wartościowych otrzymanych w wyniku wymiany – Odroczenie opodatkowania zysku kapitałowego – Opodatkowanie akcjonariuszy – Opodatkowanie według różnych zasad dotyczących podstawy opodatkowania i różnych stawek – Kwoty wolne od podatku obniżające podstawę opodatkowania uwzględniające okres posiadania papierów wartościowych

W sprawach połączonych C-662/18 i C-672/18

mających za przedmiot dwa wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Conseil d'État (Francja) postanowieniami z dnia 12 października 2018 r., które wpłynęły do Trybunału odpowiednio w dniach 23 i 29 października 2018 r., w postępowaniach:

AQ (C-662/18),

DN (C-672/18)

przeciwko

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: F. Biltgen, prezes izby, J. Malenovský i C.G. Fernlund (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu AQ i DN przez M. Bornhausera i N. Canettiego, avocats,

– w imieniu rządu francuskiego przez A. Alidière, E. de Moustier i D. Colasa, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: francuski.

– w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa i N. Gossement, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 8 dyrektywy Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (Dz.U. 2009, L 310, s. 34) oraz art. 8 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 Wnioski te zostały złożone w ramach sporów pomiędzy, odpowiednio, AQ (C-662/18) i DN (C-672/18), a organem podatkowym, w przedmiocie odmowy przez ten organ, w ramach opodatkowania zysków kapitałowych z odroczonym opodatkowaniem na podstawie art. 8 każdej z tych dyrektyw, i zysków kapitałowych, które wystąpiły w związku ze zbyciem papierów wartościowych w ramach czynności wymiany papierów wartościowych, zastosowania do nich całkowitej kwoty wolnej od podatku liczonej od dnia nabycia wymienionych papierów wartościowych.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Jak stanowi motyw 1 dyrektywy 2009/133, dokonuje ona ujednolicenia dyrektywy 90/434, która została kilkakrotnie znacząco zmieniona.

4 Motywy 2–5 i 10 dyrektywy 2009/133 zasadniczo odpowiadają motywom 1–4 i 8 dyrektywy 90/434. Ponadto art. 8 ust. 1, 4, 6 i 7 pierwszej z tych dyrektyw zasadniczo odpowiada art. 8 ust. 1 i 2 drugiej z nich.

5 Zgodnie z motywami 2–5 i 10 dyrektywy 2009/133:

„(2) Łączenia, podziały, podziały przez wydzielenie, wnoszenie aktywów, wymiana udziałów dotyczące spółek różnych państw członkowskich mogą być niezbędne w celu stworzenia we Wspólnocie warunków właściwych dla rynku wewnętrznego i w celu zapewnienia w ten sposób skutecznego funkcjonowania takiego rynku wewnętrznego. Takie czynności nie powinny być hamowane przez ograniczenia, niekorzystne warunki lub zniekształcenia wynikające w szczególności z przepisów podatkowych państw członkowskich. W tym celu niezbędne jest w odniesieniu do takich czynności zapewnienie reguł podatkowych, które są neutralne z punktu widzenia konkurencji, aby umożliwić przedsiębiorstwom dostosowanie się do wymagań rynku wewnętrznego, zwiększyć ich produktywność i poprawić ich siłę konkurencyjną na poziomie międzynarodowym.

(3) Przepisy podatkowe są niekorzystne w odniesieniu do takich czynności, w porównaniu z czynnościami, które dotyczą spółek tego samego państwa członkowskiego. Istotne jest usunięcie takich niekorzystnych warunków.

(4) Nie jest możliwe osiągnięcie tego celu poprzez rozszerzenie na poziom wspólnotowy systemów wewnętrznych obowiązujących w państwach członkowskich, ponieważ różnice między tymi systemami mogłyby powodować zniekształcenia. Jedynie wspólny system podatkowy jest w stanie zapewnić zadowalające rozwiązanie w tym zakresie.

(5) Wspólny system podatkowy powinien zapobiegać nakładaniu podatku w związku z łączeniem […], chroniąc jednocześnie interesy finansowe państwa członkowskiego właściwego dla spółki przekazującej lub nabywanej.

[…]

(10) Przydział papierów wartościowych spółki przejmującej lub nabywającej akcjonariuszom spółki przekazującej sam w sobie nie powinien stanowić przyczyny opodatkowania tych akcjonariuszy".

6 Zgodnie z art. 2 lit. e) omawianej dyrektywy „»wymiana udziałów« oznacza czynność, w wyniku której spółka nabywa udziały w kapitale innej spółki, uzyskując w ten sposób większość praw głosu w tej spółce".

7 Artykuł 8 wskazanej dyrektywy przewiduje:

„1. Przy okazji łączenia, podziału lub wymiany udziałów przydział papierów wartościowych, reprezentujących kapitał spółki przejmującej lub nabywającej, na rzecz akcjonariusza spółki przekazującej lub nabywanej w zamian za papiery wartościowe, reprezentujące kapitał tej ostatniej spółki, nie stanowi sam w sobie podstawy do opodatkowania dochodu, zysków lub zysków kapitałowych tego akcjonariusza.

[…]

4. Ustępy 1 i 3 mają zastosowanie tylko w przypadku, gdy akcjonariusz nie przypisuje otrzymanym papierom wartościowym wartości do celów podatkowych wyższej niż wartość wymienionych papierów wartościowych bezpośrednio przed łączeniem, podziałem lub wymianą udziałów.

[…]

6. Zastosowanie ust. 1 […] nie stanowi przeszkody dla państw członkowskich w opodatkowaniu zysków, powstających z kolejnego przekazania otrzymanych papierów wartościowych w taki sam sposób jak zyski powstające z przekazania papierów wartościowych istniejących przed nabyciem.

7. Do celów niniejszego artykułu »wartość do celów podatkowych« oznacza wartość, na podstawie której obliczano by każdy zysk lub stratę do celów opodatkowania dochodu, zysków lub zysków kapitałowych akcjonariusza spółki.

[…]".

Prawo francuskie

Przepisy krajowe

– Przepisy prawa krajowego mające zastosowanie w sprawach C-662/18 i C-672/18

8 Artykuł 150-0 D code général des impôts (ogólnego kodeksu podatkowego, zwanego dalej „CGI"), w wersji wynikającej z loi nº 2013-1278, du 29 décembre 2013, de finances pour 2014 (ustawy z dnia 29 grudnia 2013 r. ustalającej budżet na rok 2014), mającej zastosowanie do zysków kapitałowych i wypłat otrzymanych przed dniem 1 stycznia 2013 r., stanowi:

„1. […]

Zyski netto z tytułu odpłatnego zbycia akcji, udziałów, praw dotyczących tych akcji lub udziałów, papierów wartościowych reprezentujących te akcje, udziały lub prawa, o których mowa w art. 150-0 A ust. I, jak również wypłaty, o których mowa w art. 150-0 A ust. II pkt 7, pkt 7 bis i pkt 8 w dwóch ostatnich akapitach, art. 150-0 F i art. 163 quinquies C ust. II pkt 1, są obniżane o kwotę wolną od podatku ustalaną na warunkach określonych, stosownie do przypadku, w pkt 1 ter lub pkt 1 quater niniejszego artykułu.

[…]

1 ter. Kwota wolna od podatku, o której mowa w pkt 1, wynosi:

a) 50% kwoty zysków netto lub wypłat, w przypadku gdy akcje, udziały, prawa lub papiery wartościowe są posiadane od przynajmniej dwóch lat i mniej niż osiem lat od daty zbycia lub wypłaty;

b) 65% kwoty zysków netto lub wypłat, w przypadku gdy akcje, udziały, prawa lub papiery wartościowe są posiadane od przynajmniej ośmiu lat od daty zbycia lub wypłaty".

9 Artykuł 17 ust. III ustawy nr 2013-1278 stanowi:

„Ustępy I i II stosuje się do zysków osiągniętych i wypłat otrzymanych od dnia 1 stycznia 2013 r., z wyjątkiem: pkt 1 i 4 z D, E, akapitów dwudziestego trzeciego i dwudziestego czwartego z pkt 2 w F, G i H, lit. b) i c) z pkt 1 w K, L, pkt 1 i 3 z N, O, R i W w ust. I i pkt 2 w ust. II, mających zastosowanie do zysków osiągniętych i wypłat otrzymanych od dnia 1 stycznia 2014 r. M i V nie mają zastosowania do podatników, którzy w dniu 31 grudnia 2013 r. korzystają z odroczenia opodatkowania, o którym mowa w art. 150-0 D bis, w brzmieniu obowiązującym w tym dniu".

– Przepisy prawa krajowego mające zastosowanie w sprawie C-662/18

10 Artykuł 150-0 B ter ust. I CGI w brzmieniu wynikającym z art. 18 loi nº 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 (ustawy nr 2012-1510 z dnia 29 grudnia 2012 r. uzupełniającej ustalenie budżetu na rok 2012), mający zastosowanie do zysków kapitałowych osiągniętych od dnia 14 listopada 2012 r., stanowi:

„Opodatkowanie zysków kapitałowych, bezpośrednio lub za pośrednictwem, w ramach wniesienia papierów wartościowych, praw udziałowych, odnoszących się do nich praw lub papierów wartościowych, określonych w art. 150-0 A, do spółki podlegającej opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych lub podatkiem równoważnym, zostaje odroczone, jeśli spełnione są warunki określone w ust. III niniejszego artykułu. […]".

11 Artykuł 200 A CGI, w brzmieniu wynikającym z art. 34 loi nº 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016 (ustawy nr 2016-1918 z dnia 29 grudnia 2016 r. uzupełniającej ustalenie budżetu na rok 2016), stanowi:

„[…]

2. Zyski netto osiągnięte na warunkach określonych w art. 150-0 A uwzględnia się przy obliczaniu całkowitego dochodu netto określonego w art. 158.

[…]

2 ter a. Zyski kapitałowe, o których mowa w art. 150-0 B ter ust. I, podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym według stawki równej stosunkowi między następującymi dwoma elementami:

– licznik, stanowiący wynik różnicy między z jednej strony kwotą podatku, która wynikałaby w roku wniesienia aktywów ze stosowania art. 197 do sumy wszystkich zysków kapitałowych, o których mowa w akapicie pierwszym niniejszej lit. a), oraz dochodów opodatkowanych w tym samym roku zgodnie z warunkami tego art. 197, a z drugiej strony, kwotą podatku należnego w tymże roku i ustaloną na warunkach omawianego art. 197;

– mianownik, obejmujący całość zysków kapitałowych, o których mowa w akapicie pierwszym niniejszej lit. a), ustalonych w akapicie drugim niniejszej lit. a).

Dla ustalenia stawki, o której mowa w akapicie pierwszym niniejszej lit. a), zyski wymienione w tym samym akapicie pierwszym zostają, w razie konieczności, obniżone wyłącznie o kwotę wolną od podatku określoną w art. 150-0 D pkt 1.

W drodze odstępstwa stawkę mającą zastosowanie do zysków kapitałowych osiągniętych z czynności wniesienia aktywów przeprowadzonych w okresie od 14 listopada do 31 grudnia 2012 r. ustala się na podstawie art. 10 ust. IV pkt A loi nº 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013 [ustawy nr 2012-1509 z dnia 29 grudnia 2012 r. w sprawie finansów na rok 2013].

[…]".

12 Zgodnie z art. 10 ust. IV pkt A ustawy nr 2012–1509 zyski kapitałowe, o których mowa w art. 150-0 B ter ust. I, wynikające z czynności wniesienia aktywów przeprowadzonych w okresie od 14 listopada do 31 grudnia 2012 r., są opodatkowane według stawki ryczałtowej wynoszącej 24% lub, gdy spełnione są wszystkie warunki przewidziane w art. 200 A pkt 2 bis w brzmieniu wynikającym z tej samej ustawy, według stawki ryczałtowej wynoszącej 19% przewidzianej w tym samym pkt 2 bis.

13 Zgodnie z art. 17 ust. III ustawy nr 2013-1278 kwoty wolne od podatku w okresie posiadania przewidziane w art. 150-0 D pkt 1 ter i 1 quater CGI, mające zastosowanie do zysków netto osiągniętych na warunkach określonych w art. 150-0 A tego kodeksu i brane pod uwagę w celu określenia całkowitych dochodów netto podlegających progresywnej skali podatku dochodowego zgodnie z art. 200 A ust. 2, mają zastosowanie do zysków osiągniętych od dnia 1 stycznia 2013 r.

– *Przepisy prawa krajowego mające zastosowanie w sprawie C-672/18*

14 Artykuł 92 B ust. II CGI, w wersji mającej zastosowanie do zysków kapitałowych osiągniętych przed dniem 1 stycznia 2000 r., stanowi:

„1. Z dniem 1 stycznia 1992 r. lub z dniem 1 stycznia 1991 r. dla wniesienia papierów wartościowych do spółki podlegającej podatkowi dochodowemu od osób prawnych opodatkowanie zysków kapitałowych osiągniętych w przypadku wymiany papierów wartościowych wynikającej z czynności oferty publicznej, łączenia, podziału, przejęcia funduszu inwestycyjnego przez spółkę inwestycyjną o kapitale zmiennym, przeprowadzonych zgodnie z obowiązującymi przepisami lub w wyniku wniesienia papierów wartościowych do spółki podlegającej podatkowi dochodowemu od osób prawnych może zostać odroczone aż do chwili dokonania zbycia, odkupu, zwrotu lub unieważnienia papierów wartościowych otrzymanych z wymiany […]".

15 Artykuł 160 ust. I ter tego kodeksu, w wersji mającej zastosowanie do zysków kapitałowych osiągniętych od dnia 1 stycznia 2000 r., przewiduje:

„4. Opodatkowanie zysków kapitałowych osiągniętych od dnia 1 stycznia 1991 r. w wypadku wymiany udziałów wynikającej z czynności łączenia, podziału lub wniesienia papierów wartościowych do spółki podlegającej podatkowi dochodowemu od osób prawnych może zostać odroczone na warunkach przewidzianych w art. 92 B ust. II […]".

16 Zgodnie z art. 200 A ust. 2 tego kodeksu, w wersji mającej zastosowanie do zysków kapitałowych osiągniętych od dnia 1 stycznia 2013 r. i wynikających z ustawy nr 2012-1509, zyski netto osiągnięte na warunkach określonych w art. 150-0 A są uwzględniane przy obliczaniu całkowitego dochodu netto opodatkowanego według progresywnej stawki podatku dochodowego.

Doktryna administracyjna

17 Zgodnie z ust. 130 wytycznych administracyjnych opublikowanych w *Bulletin officiel des finances publiques* (biuletynie urzędowym finansów publicznych) z dnia 24 lipca 2017 r. pod numerem BOI-RPPM-PVBMI-20-20-10 (zwanym dalej „ust. 130 wytycznych administracyjnych"):

„[…] Kwota wolna od podatku w okresie posiadania nie ma zastosowania […] do zysków netto ze zbycia, wymiany lub wniesienia aktywów dokonanych przed dniem 1 stycznia 2013 r. i objętych odroczeniem opodatkowania na warunkach przewidzianych w art. 92 B ust. II i art. 160 ust. I ter CGI oraz w art. 150 A bis CGI w ich brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2000 r. […]".

Spory w postępowaniach głównych i pytania prejudycjalne

18 W odniesieniu do sprawy C-662/18, z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że w ramach czynności wymiany akcji w dniu 14 grudnia 2012 r. AQ wniósł papiery wartościowe, które posiadał w spółce prawa francuskiego, do innej spółki prawa francuskiego w zamian za papiery wartościowe tej ostatniej. Zdaniem AQ ta czynność wymiany akcji nie przyznała spółce nabywającej większości głosów w spółce nabywanej. W związku z tą transakcją zysk kapitałowy odpowiadający wartości wymienionych papierów wartościowych w dniu wniesienia tego wkładu, pomniejszony o cenę ich nabycia, został ustalony i objęty odroczeniem opodatkowania. Ponieważ w 2015 r. późniejsze zbycie papierów wartościowych otrzymanych w wyniku wymiany zakończyło to odroczenie opodatkowania, te zyski kapitałowe i zyski kapitałowe wynikające ze zbycia papierów wartościowych otrzymanych w wyniku wymiany zostały opodatkowane.

19 Zgodnie z praktyką administracyjną, na podstawie ust. 130 wytycznych administracyjnych, zysk kapitałowy objęty odroczeniem opodatkowania został w pierwszej kolejności opodatkowany według stawki obowiązującej w roku, w którym nastąpiło zbycie papierów wartościowych otrzymanych w wyniku wymiany, lecz bez możliwości zastosowania kwoty wolnej od podatku za okres ich posiadania, przewidzianej w przepisach krajowych w odniesieniu do zysków kapitałowych osiągniętych od dnia 1 stycznia 2013 r. Ponadto kwota wolna od podatku za okres posiadania papierów wartościowych otrzymanych w wyniku wymiany została obliczona z uwzględnieniem daty wymiany, a nie daty nabycia wymienionych papierów wartościowych. Zgodnie z decyzją Conseil constitutionnel (rady konstytucyjnej, Francja) te zyski kapitałowe, objęte odroczeniem opodatkowania, zostały następnie opodatkowane stawką obowiązującą przy wniesieniu spornych papierów wartościowych, czyli stawką mającą zastosowanie w roku 2012.

20 Jeśli chodzi o sprawę C-672/18, z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że w związku z czynnością łączenia dwóch spółek prawa francuskiego w 1998 r. DN otrzymał, w zamian za swoje papiery wartościowe, papiery wartościowe drugiej spółki objętej tym łączeniem. Przy tej okazji zysk kapitałowy w związku z wymienionymi papierami wartościowymi został ustalony i objęty odroczeniem opodatkowania. W 2016 r. późniejsze zbycie papierów wartościowych otrzymanych w wyniku wymiany zakończyło to odroczenie opodatkowania. W związku z tym te zyski kapitałowe i zyski kapitałowe wynikające ze zbycia papierów wartościowych otrzymanych w wyniku wymiany zostały opodatkowane.

21 Zgodnie z praktyką administracyjną, na podstawie ust. 130 wytycznych administracyjnych zysk kapitałowy objęty odroczeniem opodatkowania został opodatkowany według stawki obowiązującej w roku, w którym nastąpiło zbycie papierów wartościowych otrzymanych w wyniku wymiany, lecz bez zastosowania kwoty wolnej od podatku za okres ich posiadania, przewidzianej w przepisach krajowych w odniesieniu do zysków kapitałowych osiągniętych od dnia 1 stycznia 2013 r. Ponadto kwota wolna od podatku za okres posiadania papierów wartościowych otrzymanych w wyniku wymiany została obliczona z uwzględnieniem daty wymiany, a nie daty nabycia wymienionych papierów wartościowych.

22 Uznając, że traktowanie pod względem podatkowym, do którego prowadzi ten ust. 130, nie jest zgodne ani z celem dyrektywy 2009/133, ani z jej art. 8, AQ i DN wnieśli skargę do Conseil d'État (rady stanu, Francja) o stwierdzenie nieważności rzeczonego ust. 130. Uważają oni, że z powodu tej niezgodności należy odstąpić od stosowania przepisów krajowych będących przedmiotem postępowania głównego w przypadku sporu dotyczącego sytuacji transgranicznej. Skutkuje to odwrotną dyskryminacją, ze szkodą dla sytuacji, które, tak jak w ich wypadku, są czysto wewnętrzne, sprzeczną z konstytucyjnymi zasadami równości wobec prawa i równości wobec ciężarów publicznych.

23 Sąd odsyłający wskazuje w istocie, że wykładnia prawa Unii, w szczególności art. 8 dyrektywy 2009/133, jest niezbędna do rozstrzygnięcia przedstawionych mu sporów.

24 W tych okolicznościach Conseil d'État (rada stanu) postanowiła zawiesić postępowanie w obu sporach głównych i w każdym z nich zwrócić się do Trybunału z tymi samymi pytaniami prejudycjalnymi, w następującym brzmieniu:

„1) Czy przepisy art. 8 dyrektywy [2009/133] należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie temu, by zyski kapitałowe osiągnięte z tytułu zbycia papierów wartościowych otrzymanych przy wymianie i zyski kapitałowe objęte odroczeniem zostały opodatkowane według zasad dotyczących podstawy opodatkowania i różnych stawek?

2) Czy te same przepisy powinny być w szczególności interpretowane w ten sposób, że sprzeciwiają się one temu, aby kwoty wolne od podatku obniżające podstawę w celu uwzględnienia okresu posiadania papierów wartościowych nie miały zastosowania do zysków kapitałowych objętych odroczeniem, biorąc pod uwagę fakt, że ta zasada dotycząca podstawy opodatkowania nie miała zastosowania w dniu, w którym te zyski kapitałowe zostały osiągnięte, oraz aby miały zastosowanie

do zysków kapitałowych ze zbycia papierów wartościowych otrzymanych przy wymianie, uwzględniając datę wymiany, a nie dzień nabycia papierów wartościowych przekazanych w zamian?".

25 Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 14 listopada 2018 r. sprawy C-662/18 i C-672/18 zostały połączone do celów pisemnego i ustnego etapu postępowania, jak również do celów wydania wyroku.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie dopuszczalności

26 Należy zauważyć, że z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, iż okoliczności faktyczne leżące u podstaw sporów w postępowaniach głównych dotyczą transakcji z udziałem spółek mających siedzibę w jednym i tym samym państwie członkowskim, w niniejszym przypadku w Republice Francuskiej. Ponadto, jeśli chodzi o sprawę C-662/18, AQ wskazał, że rozpatrywana w postępowaniu głównym transakcja nie stanowi czynności wymiany udziałów w rozumieniu dyrektywy 2009/133, ponieważ wspomniana transakcja nie przyznała spółce nabywającej większości głosów w spółce nabywanej.

27 Wszystkie strony, które przedstawiły uwagi na piśmie, podnoszą zasadniczo, że właściwe ustawodawstwo krajowe stwarza dla sytuacji nieobjętych prawem Unii rozwiązania zgodne z rozwiązaniami przyjętymi przez prawo Unii, i uważają, że pytania prejudycjalne są dopuszczalne.

28 Należy przypomnieć, że Trybunał uznał za dopuszczalne wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w wypadkach, gdy – mimo iż okoliczności stanu faktycznego w ramach postępowania głównego nie są bezpośrednio objęte zakresem stosowania prawa Unii – przepisy tego prawa znalazły zastosowanie do sprawy za pośrednictwem prawa krajowego, które dostosowało się, w zakresie rozwiązań sytuacji, których wszystkie elementy ograniczają się do jednego państwa członkowskiego, do rozwiązań przyjętych w prawie Unii (wyrok z dnia 22 marca 2018 r., Jacob i Lassus, C-327/16 i C-421/16, EU:C:2018:210, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 Ponadto Trybunał uznał za dopuszczalne tego rodzaju żądania również w przypadkach, w których przepis prawa Unii, o którego wykładnię wniesiono, ma zastosowanie w ramach prawa krajowego w warunkach innych niż warunki przewidziane w odpowiednim przepisie prawa Unii (zob. podobnie wyroki: z dnia 11 października 2001 r., Adam, C-267/99, EU:C:2001:534, pkt 27–29; a także z dnia 7 listopada 2018 r., C i A, C-257/17, EU:C:2018:876, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 W tych przypadkach istnieje bowiem określony interes Unii Europejskiej w tym, aby celem uniknięcia przyszłych rozbieżności w wykładni przepisy lub pojęcia przejęte z prawa Unii były interpretowane w sposób jednolity, bez względu na warunki, w jakich mają być stosowane (wyroki: z dnia 22 marca 2018 r., Jacob i Lassus, C-327/16 i C-421/16, EU:C:2018:210, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 7 listopada 2018 r., C i A, C-257/17, EU:C:2018:876, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 W niniejszej sprawie w pierwszej kolejności należy zauważyć, że pytania prejudycjalne dotyczą wykładni przepisów prawa Unii. Po drugie, z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że ustawodawstwo krajowe mające zastosowanie w postępowaniach głównych, przyjęte w celu wdrożenia dyrektywy 90/434, zastąpionej dyrektywą 2009/133, w zakresie rozwiązań stworzonych dla sytuacji takich jak rozpatrywane w tych sprawach, jest zgodne z rozwiązaniami przyjętymi przez te dyrektywy.

32 Stąd należy uznać wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym za dopuszczalny.

Co do istoty

33 Na wstępie należy zauważyć, że po pierwsze, zadane pytania dotyczą wyłącznie dyrektywy 2009/133, która zastąpiła dyrektywę 90/434. Jednakże, ponieważ czynność łączenia, o której mowa w sprawie C-672/18, miała miejsce przed wejściem w życie pierwszej z tych dyrektyw, należy rozumieć, że poprzez swoje pytania sąd odsyłający zwraca się do Trybunału o dokonanie wykładni zarówno dyrektywy 2009/133, jak i dyrektywy 90/434.

34 Po drugie, jak wynika z pkt 3 i 4 niniejszego wyroku, te dwie dyrektywy mają ten sam cel, a przepisy dyrektywy 2009/133, które są istotne w niniejszej sprawie, odpowiadają przepisom dyrektywy 90/434. Z tego względu, z jednej strony, odniesienia w niniejszym wyroku do art. 8 ust. 1, 4, 6 i 7 dyrektywy 2009/133 należy rozumieć jako odniesienia do art. 8 ust. 1 i art. 8 ust. 2 akapity od pierwszego do trzeciego dyrektywy 90/434. Z drugiej strony orzecznictwo Trybunału dotyczące jednej z tych dwóch dyrektyw ma również zastosowanie do drugiej.

35 Po trzecie, z postanowienia odsyłającego wynika, że system podatkowy będący przedmiotem postępowań głównych prowadzi do tego, że kwota wolna od podatku przewidziana przez prawo krajowe jest stosowana jedynie do części zysku kapitałowego osiągniętego ze zbycia papierów wartościowych otrzymanych w wyniku wymiany, i to przy zaliczaniu okresu posiadania papierów wartościowych od dnia ich wymiany, a nie od dnia nabycia wymienionych papierów wartościowych.

36 W związku z tym należy stwierdzić, że poprzez swoje pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 8 ust. 1 i 6 dyrektywy 2009/133 oraz art. 8 ust. 1 i art. 8 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 90/434 należy interpretować w ten sposób, że w ramach czynności wymiany papierów wartościowych wymagają one zastosowania do zysku kapitałowego związanego z wymienionymi papierami wartościowymi i objętego odroczeniem opodatkowania, jak również do zysku kapitałowego wynikającego ze zbycia papierów wartościowych otrzymanych w wyniku wymiany, takiego samego traktowania pod względem podatkowym w odniesieniu do stawki opodatkowania i zastosowania kwoty wolnej od podatku w celu uwzględnienia okresu posiadania papierów wartościowych, jak w przypadku zysku kapitałowego, który zostałby osiągnięty przy zbyciu papierów wartościowych istniejących przed czynnością wymiany, gdyby ta ostatnia nie miała miejsca.

37 Należy stwierdzić, że w sprawach w postępowaniach głównych nie twierdzono, aby dani podatnicy przypisali papierom wartościowym otrzymanym w wyniku wymiany „wartość podatkową" wyższą od tej, jaką wymienione papiery wartościowe miały bezpośrednio przed przeprowadzeniem danych czynności wymiany, lub aby ta wartość podatkowa nie została obliczona zgodnie z art. 8 ust. 7 dyrektywy 2009/133. W związku z tym, a także jak wynika z art. 8 ust. 4 tej dyrektywy, jej art. 8 ust. 1 ma zastosowanie do tych czynności.

38 W świetle art. 8 ust. 1 dyrektywy 2009/133, przy okazji łączenia lub wymiany udziałów przydział papierów wartościowych reprezentujących kapitał spółki przejmującej lub nabywającej, na rzecz akcjonariusza spółki przekazującej lub nabywanej w zamian za papiery wartościowe reprezentujące kapitał tej ostatniej spółki, nie stanowi sam w sobie podstawy do opodatkowania dochodu, zysków lub zysków kapitałowych tego akcjonariusza.

39 Artykuł 8 ust. 6 tej dyrektywy stanowi jednak, że stosowanie ust. 1 tego artykułu nie stanowi przeszkody dla państw członkowskich w opodatkowaniu zysków powstających z kolejnego zbycia otrzymanych papierów wartościowych w taki sam sposób, jak zyski powstające ze zbycia papierów wartościowych istniejących przed nabyciem.

40 W tym względzie Trybunał stwierdził już, że o ile art. 8 ust. 1 tej dyrektywy, poprzez ustanowienie, że czynność wymiany papierów wartościowych nie może jako taka skutkować opodatkowaniem zysku kapitałowego z tej czynności, zapewnia neutralność podatkową takiej czynności, o tyle celem tej neutralności podatkowej nie jest jednak wyłączenie takiego zysku kapitałowego z opodatkowania przez

państwa członkowskie mające kompetencję podatkową w zakresie tego zysku, lecz jedynie zakazuje uznania tej czynności wymiany za zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego (zob. podobnie wyrok z dnia 22 marca 2018 r., Jacob i Lassus, C-327/16 i C-421/16, EU:C:2018:210, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 Ponadto Trybunał wyjaśnił, że ponieważ dyrektywa 2009/133 nie zawiera przepisów dotyczących odpowiednich środków podatkowych w celu wykonania art. 8, państwa członkowskie dysponują, w poszanowaniu prawa Unii, pewnym marginesem swobody w odniesieniu do wprowadzenia w życie tych przepisów (zob. podobnie wyrok z dnia 22 marca 2018 r., Jacob i Lassus, C-327/16 i C-421/16, EU:C:2018:210, pkt 51, 52 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 W tym kontekście Trybunał uznał już, że środek, który polega na ustaleniu zysku kapitałowego wynikającego z czynności wymiany papierów wartościowych i odroczeniu zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania podatkowego do opodatkowania tego zysku kapitałowego do roku, w którym następuje zdarzenie kończące takie odroczenie opodatkowania, stanowi wyłącznie „technikę", która, pozwalając jednocześnie na zachowanie kompetencji podatkowych państw członkowskich, a tym samym ich interesów finansowych, zgodnie z art. 8 ust. 6 dyrektywy 2009/133, jest zgodna z zasadą neutralności podatkowej ustanowioną w art. 8 ust. 1 tej dyrektywy w zakresie w jakim prowadzi do tego, że ta czynność wymiany papierów wartościowych sama w sobie nie stanowi podstawy do opodatkowania tego zysku kapitałowego (zob. podobnie wyrok z dnia 22 marca 2018 r., Jacob i Lassus, C-327/16 i C-421/16, EU:C:2018:210, pkt 54, 55).

43 Tymczasem odroczenie zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w zakresie zysku kapitałowego związanego z wymienionymi papierami wartościowymi oznacza siłą rzeczy, że opodatkowanie tego zysku kapitałowego uwzględniałoby zasady podatkowe i stawkę obowiązujące w dniu zaistnienia tego zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania podatkowego, w niniejszej sprawie w dniu późniejszego zbycia papierów wartościowych otrzymanych w wyniku wymiany. Wynika z tego, że jeśli w tym dniu odnośne przepisy podatkowe przewidują system kwoty wolnej od podatku za okres posiadania papierów wartościowych, to zysk objęty odroczeniem opodatkowania musi również korzystać z takiego systemu, na takich samych warunkach jak te, które zostałyby zastosowane wobec zysku kapitałowego, jaki zostałby zrealizowany przy zbyciu papierów wartościowych istniejących przed czynnością wymiany papierów wartościowych, gdyby ta ostatnia nie miała miejsca.

44 Każde inne działanie wykraczałoby bowiem poza zwykłe stwierdzenie zysku kapitałowego związanego z papierami wartościowymi wynikającego z czynności wymiany papierów wartościowych w związku z tą wymianą i mogłoby skutkować realnymi niekorzystnymi konsekwencjami podatkowymi w odniesieniu do opodatkowania tego zysku kapitałowego w dniu wystąpienia zdarzenia powodującego powstanie tego zobowiązania, w niniejszym przypadku w dniu późniejszego zbycia papierów wartościowych otrzymanych w wyniku wymiany, co byłoby sprzeczne z zasadą neutralności podatkowej, o której mowa w art. 8 ust. 1 dyrektywy 2009/133.

45 Jeśli chodzi o zysk kapitałowy związany z papierami wartościowymi otrzymanymi w zamian, jak wynika z brzmienia art. 8 ust. 6 dyrektywy 2009/133, papiery te po prostu zastąpiły papiery wartościowe istniejące przed wymianą. W związku z tym do zysku kapitałowego wynikającego z wymiany i objętego odroczeniem opodatkowania oraz zysku kapitałowego związanego ze zbyciem papierów wartościowych otrzymanych w wyniku wymiany należy zastosować takie samo traktowanie pod względem podatkowym, a w szczególności taką samą kwotę wolną od podatku jak w przypadku zysku kapitałowego, który zostałby zrealizowany przy zbyciu papierów wartościowych istniejących przed czynnością wymiany, gdyby ta ostatnia nie miała miejsca.

46 Oceny tej nie podważa cel, jakim jest ochrona interesów finansowych państw członkowskich. Interesy te, jak wynika z art. 8 ust. 6 dyrektywy 2009/133, ograniczają się bowiem do pobrania podatku równego temu, do którego byłyby te państwa uprawnione, gdyby czynność wymiany papierów wartościowych nie miała miejsca.

47 Mając na względzie całość powyższych rozważań, na zadane pytania należy odpowiedzieć, iż art. 8 ust. 1 i 6 dyrektywy 2009/133 oraz art. 8 ust. 1 i art. 8 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 90/434 należy interpretować w ten sposób, że w ramach czynności wymiany papierów wartościowych wymagają one zastosowania do zysku kapitałowego związanego z wymienionymi papierami wartościowymi i objętego odroczeniem opodatkowania, jak również do zysku kapitałowego wynikającego ze zbycia papierów wartościowych otrzymanych w wyniku wymiany, takiego samego traktowania pod względem podatkowym w odniesieniu do stawki opodatkowania i zastosowania kwoty wolnej od podatku w celu uwzględnienia okresu posiadania papierów wartościowych, jak to, które odnosiłoby się do zysku kapitałowego, który zostałby osiągnięty przy zbyciu papierów wartościowych istniejących przed czynnością wymiany, gdyby ta ostatnia nie miała miejsca.

W przedmiocie kosztów

48 Dla stron w postępowaniach głównych 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 postępowaniach głównych, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 8 ust. 1 i 6 dyrektywy Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego oraz art. 8 ust. 1 i art. 8 ust. 2 akapit drugi 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, należy interpretować w ten sposób, że w ramach czynności wymiany papierów wartościowych wymagają one zastosowania do zysku kapitałowego związanego z wymienionymi papierami wartościowymi i objętego odroczeniem opodatkowania, jak również do zysku kapitałowego wynikającego ze zbycia papierów wartościowych otrzymanych w wyniku wymiany, takiego samego traktowania pod względem podatkowym w odniesieniu do stawki opodatkowania i zastosowania kwoty wolnej od podatku w celu uwzględnienia okresu posiadania papierów wartościowych, jak to, które odnosiłoby się do zysku kapitałowego, który zostałby osiągnięty przy zbyciu papierów wartościowych istniejących przed czynnością wymiany, gdyby ta ostatnia nie miała miejsca.

Podpisy