Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 16 lutego 2023 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki bezpośrednie – Podatek dochodowy od osób prawnych – Artykuły 49, 63 i 64 TFUE – Swoboda przedsiębiorczości – Swobodny przepływ kapitału – Zbycie aktywów w ramach grupy spółek – Spółka mająca siedzibę do celów podatkowych w jednym państwie członkowskim, której to spółki spółka dominująca ma siedzibę do celów podatkowych w innym państwie członkowskim i której to spółki spółka siostrzana ma siedzibę do celów podatkowych w państwie trzecim – Zbycie praw własności intelektualnej spółki mającej siedzibę do celów podatkowych w państwie członkowskim na rzecz jej spółki siostrzanej mającej siedzibę do celów podatkowych w państwie trzecim – Zbycie przez spółkę mającą siedzibę do celów podatkowych w jednym państwie członkowskim akcji jednej z jej spółek zależnych na rzecz spółki dominującej mającej siedzibę do celów podatkowych w innym państwie członkowskim – Wynagrodzenie równe wartości rynkowej zbywanych aktywów – Zwolnienie z podatku albo opodatkowanie według państwa siedziby spółki będącej beneficjentem

W sprawie C-707/20

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [sąd wyższej instancji (izba podatkowa i kanclerska), Zjednoczone Królestwo] postanowieniem z dnia 29 grudnia 2020 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 30 grudnia 2020 r., w postępowaniu:

Gallaher Limited

przeciwko

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: K. Jürimäe, prezes izby, M. Safjan, N. Piçarra, N. Jääskinen (sprawozdawca) i M. Gavalec, sędziowie,

rzecznik generalny: A. Rantos,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

* Język postępowania: angielski.

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Gallaher Limited – I. Afzal, barrister, P. Baker, QC, S. Bond oraz E. Buxton, solicitors,

– w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa – L. Baxter, F. Shibli oraz J. Simpson, w charakterze pełnomocników, których wspierali R. Baldry, QC, oraz B. Elliott, barrister,

– w imieniu Komisji Europejskiej – P.-J. Loewenthal oraz W. Roels, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 8 września 2022 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 49, 63 i 64 TFUE.

2 Wniosek został złożony w kontekście sporu pomiędzy Gallaher Limited (zwaną dalej „GL”), spółką mającą siedzibę do celów podatkowych w Zjednoczonym Królestwie, a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (organem podatkowym i celnym, Zjednoczone Królestwo) (zwanym dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie objęcia GL obowiązkiem podatkowym bez prawa do odroczenia zapłaty podatku w odniesieniu do dwóch transakcji zbycia aktywów na rzecz spółek niemających siedziby do celów podatkowych w Zjednoczonym Królestwie, należących do tej samej grupy spółek co GL.

Ramy prawne

Umowa o wystąpieniu

3 Umowa o wystąpieniu Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej z Unii Europejskiej i Europejskiej Wspólnoty Energii Atomowej (Dz.U. 2020, L 29, s. 7, zwana dalej „umową o wystąpieniu”) została zatwierdzona decyzją Rady (UE) 2020/135 z dnia 30 stycznia 2020 r. (Dz.U. 2020, L 29, s. 1).

4 Zgodnie z preambułą do umowy o wystąpieniu z zastrzeżeniem uzgodnień zawartych w tej umowie całość prawa Unii przestaje mieć zastosowanie do Zjednoczonego Królestwa od daty wejścia w życie tej umowy.

5 Umowa o wystąpieniu przewiduje w art. 126 okres przejściowy, który rozpoczyna się w dniu wejścia w życie tej umowy i kończy się w dniu 31 grudnia 2020 r., w którym to okresie prawo Unii ma zastosowanie w Zjednoczonym Królestwie, chyba że umowa ta stanowi inaczej.

6 Artykuł 86 umowy o wystąpieniu, zatytułowany „Sprawy zawisłe przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej”, stanowi w ust. 2 i 3:

„2. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej pozostaje właściwy do wydawania orzeczeń w trybie prejudycjalnym na wnioski sądów Zjednoczonego Królestwa złożone przed zakończeniem okresu przejściowego.

3. Na użytek niniejszego rozdziału uznaje się, że […] wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zostały złożone w dniu wpisania do rejestru dokumentu wszczynającego postępowanie przez Sekretariat Trybunału Sprawiedliwości […]”.

7 Artykuł 89 ust. 1 umowy o wystąpieniu przewiduje:

„Wyroki i postanowienia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wydane przed zakończeniem okresu przejściowego, jak również wyroki i postanowienia wydane po zakończeniu okresu przejściowego w postępowaniach, o których mowa w art. 86 i 87, mają w całości moc wiążącą w odniesieniu do Zjednoczonego Królestwa i w Zjednoczonym Królestwie”.

8 Zgodnie z art. 185 umowy o wystąpieniu weszła ona w życie z dniem 1 lutego 2020 r.

Prawo Zjednoczonego Królestwa

9 Zgodnie z sekcjami 2 i 5 Corporation Tax Act 2009 (ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z 2009 r., zwanej dalej „CTA 2009”) oraz sekcją 8 Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (ustawy o opodatkowaniu zysków podlegających opodatkowaniu z 1992 r., zwanej dalej „TCGA 1992”) spółka mająca siedzibę do celów podatkowych w Zjednoczonym Królestwie podlega podatkowi dochodowemu od osób prawnych w odniesieniu do wszystkich swoich zysków (w tym zysków kapitałowych) osiągniętych w danym okresie rozliczeniowym.

10 Zgodnie z sekcją 5 ust. 3 CTA 2009 spółka, która nie ma siedziby do celów podatkowych w Zjednoczonym Królestwie, lecz która prowadzi działalność gospodarczą w Zjednoczonym Królestwie poprzez stały zakład mieszczący się w tym państwie, podlega podatkowi dochodowemu od osób prawnych od zysków przypisywanych temu zakładowi. Ponadto zgodnie z sekcją 10B TCGA 1992 taka spółka podlega podatkowi dochodowemu od zysków, które osiąga ze zbycia aktywów, jeżeli aktywa te znajdują się w Zjednoczonym Królestwie i są wykorzystywane do celów działalności gospodarczej lub stałego zakładu. Aktywa te zostały zakwalifikowane jako „aktywa podlegające opodatkowaniu” w sekcji 171 ust. 1A TCGA 1992.

11 Zgodnie z sekcjami 17 i 18 TCGA 1992 uznaje się, że zbycie aktywów następuje za wynagrodzeniem równym wartości rynkowej tych aktywów, w przypadku gdy nie jest dokonywane na podstawie umowy zawartej na warunkach innych niż rynkowe lub gdy jest dokonywane na rzecz osoby powiązanej.

12 Sekcja 170 TCGA 1992 stanowi:

„1) Niniejsza sekcja prowadzi do wykładni sekcji 171–181, o ile nie określono inaczej […].

2) O ile nie postanowiono inaczej,

[…]

b) ustępy 3)–6) poniżej mają zastosowanie w celu ustalenia, czy spółki tworzą grupę, a jeśli tak, to która z nich jest główną spółką grupy;

[…]

d) pojęcia »grupy« i »spółki zależnej« należy interpretować z uwzględnieniem wszelkich koniecznych dostosowań, w sytuacji gdy mają one zastosowanie do spółki utworzonej zgodnie z prawem innego państwa niż Zjednoczone Królestwo.

3) Z zastrzeżeniem ust. 4–6 poniżej

a) spółka (zakwalifikowana poniżej oraz w sekcjach 171–181 jako »główna spółka grupy«) i wszystkie spółki zależne należące do niej w 75 % tworzą grupę; jeżeli jedna z tych spółek zależnych posiada spółki zależne w 75 %, spółki te należą do grupy, podobnie jak ich spółki zależne należące do nich w 75 %, i tak dalej, jednakże

b) grupa nie obejmuje żadnej spółki (innej niż główna spółka grupy), która nie jest rzeczywistą spółką zależną należącą w 51 % do głównej spółki grupy.

4) Spółka nie może być spółką główną grupy, jeżeli sama jest spółką zależną należącą w 75 % do innej spółki.

[…]”.

13 Sekcja 171 TCGA 1992 oraz sekcje 775 i 776 CTA 2009 (zwane dalej łącznie „przepisami dotyczącymi przeniesienia w ramach grupy”) stanowią, że zbycie aktywów pomiędzy spółkami w grupie, które podlegają podatkowi dochodowemu od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie, musi odbywać się na zasadzie neutralności podatkowej.

14 Sekcja 171 TCGA 1992 stanowi:

„1) W przypadku gdy

a) spółka (»spółka A«) zbywa składnik majątku na rzecz innej spółki (»spółki B«) w dniu, w którym obie spółki należą do tej samej grupy, oraz

b) spełnione są podane niżej warunki określone w ust. 1A,

spółka A i spółka B są traktowane do celów podatku dochodowego od osób prawnych obciążającego zyski, tak jakby ów składnik majątku został nabyty przez spółkę B w zamian za wynagrodzenie w kwocie, która gwarantuje, że spółka A nie odnotowuje ani zysku, ani straty przy zbyciu.

1A) Warunki, o których mowa w ust. 1 lit. b) powyżej, są następujące:

a) w dniu zbycia spółka A jest rezydentem Zjednoczonego Królestwa lub dany składnik majątku tej spółki jest składnikiem majątku podlegającym opodatkowaniu bezpośrednio przed tym dniem oraz

b) w dniu zbycia spółka B ma siedzibę w Zjednoczonym Królestwie lub dany składnik majątku podlega opodatkowaniu tej spółki bezpośrednio po tej dacie.

W tym celu dany składnik majątku stanowi »składnik majątku podlegający opodatkowaniu« danej spółki w danym dniu, jeżeli w przypadku zbycia składnika majątku przez tę spółkę w tym dniu wszelkie zyski osiągnięte przez spółkę byłyby zyskiem podlegającym opodatkowaniu i stanowiłyby na podstawie sekcji 10B część jej dochodów podlegających opodatkowaniu z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych.

[…]”.

15 Sekcja 775 CTA 2009 stanowi:

„1) Przeniesienie niematerialnych środków trwałych spółki (»zbywającej«) na inną spółkę (»przejmującą«) jest neutralne podatkowo do celów niniejszej części, jeżeli:

a) w dniu przeniesienia obie spółki należą do tej samej grupy,

b) bezpośrednio przed przeniesieniem dany składnik majątku stanowi, w odniesieniu do zbywającej, niematerialny składnik majątku podlegający opodatkowaniu oraz

c) bezpośrednio po dokonaniu przeniesienia dany składnik majątku stanowi, w odniesieniu do przejmującej, niematerialny składnik majątku podlegający opodatkowaniu.

2) W odniesieniu do konsekwencji neutralnego podatkowo przeniesienia do celów niniejszej części zob. sekcja 776.

[…]”.

16 Sekcja 776 CTA 2009 stanowi:

„1) Sekcja ta określa konsekwencje przeniesienia składnika majątku, które jest »neutralne podatkowo« do celów niniejszej części.

2) Przeniesienie jest traktowane w tym celu jako niezwiązane z:

a) realizacją składnika majątku przez zbywającą; lub

b) nabyciem składników majątku przez przejmującą.

3) Przejmująca jest w tym celu traktowana:

a) jako dysponująca składnikiem majątku w dowolnym momencie, w okresie gdy znajdował się on w posiadaniu zbywającej, oraz

b) jako dokładająca należytych starań, które poczyniła zbywająca, w odniesieniu do składnika majątku.

4) W szczególności

a) początkowy koszt składnika majątku znajdujący się w posiadaniu zbywającej jest traktowany jak pierwotny koszt składnika majątku znajdującego się w posiadaniu przejmującej oraz

b) wszystkie aktywa i pasywa związane ze składnikiem majątku, które zostały uwzględnione do celów podatkowych przez zbywającą na podstawie niniejszej części, są traktowane tak, jakby zostały uwzględnione przez przejmującą.

5) Odniesienia do kosztu składnika majątkowego w ust. 4 lit. a) odnoszą się do uznanego kosztu dla celów podatkowych".

17 Sekcja 764 CTA 2009 głosi:

„1) Niniejszy rozdział stosuje się do celów niniejszej części w celu ustalenia, czy spółki tworzą grupę, a jeśli tak, to która z nich jest główną spółką grupy.

[…]".

18 Sekcja 765 CTA 2009 przewiduje:

„1) Ogólną zasadą jest, że:

a) spółka (»A«) i wszystkie należące w 75 % do niej spółki zależne tworzą grupę oraz

b) jeżeli jedna z tych spółek zależnych posiada spółki zależne w 75 %, grupa obejmuje owe spółki, jak również ich spółki zależne należące do nich w 75 % udziałów, i tak dalej.

2) A jest określana w niniejszym rozdziale i w rozdziale 9 jako główna spółka grupy.

3) Ustępy 1 i 2 podlegają podanym niżej przepisom niniejszego rozdziału".

19 Sekcja 767 CTA 2009 stanowi:

„1) Ogólną zasadą jest to, że spółka (»A«) nie jest główną spółką grupy, jeśli sama jest spółką zależną w 75 % od innej spółki (»B«).

[…]".

20 Sekcja 59D Taxes Management Act 1970 (ustawy z 1970 r. o zarządzaniu podatkami, zwanej dalej „TMA 1970") przewiduje:

„1) Podatek dochodowy od osób prawnych za dany rok obrotowy jest należny i wymagalny w dniu następującym po upływie dziewięciomiesięcznego okresu, licząc od końca tego roku obrotowego.

2) Jeżeli wszystkie wcześniej zapłacone stosowne kwoty (wynikające z odpowiedniej deklaracji podatku dochodowego od osób prawnych) przekroczyły kwotę podatku do zapłaty, nadwyżka podlega zwrotowi.

[…]".

21 Zgodnie z sekcją 87A TMA 1970 odsetki należy zaliczyć na poczet podatku niezapłaconego od dnia, w którym podatek ten staje się wymagalny.

22 Zgodnie z sekcjami 55 i 56 TMA 1970 w przypadku, gdy decyzja organów podatkowych (w tym zawiadomienie o częściowym zamknięciu) zmieniająca deklarację spółki za dany okres rozliczeniowy została zaskarżona do First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sądu pierwszej instancji (izba podatkowa), Zjednoczone Królestwo], zapłata naliczonego podatku może zostać odroczona w drodze porozumienia z organami podatkowymi lub na wniosek złożony do wspomnianego sądu, tak aby podatek stał się wymagalny dopiero w momencie rozstrzygnięcia skargi wniesionej do tego sądu.

23 Artykuł 13 ust. 5 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania między Zjednoczonym Królestwem a Konfederacją Szwajcarską, wzorowanej na modelowej konwencji Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) w sprawie podatku od dochodu i majątku, przewiduje, że zyski kapitałowe wynikające ze zbycia aktywów, takich jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym, podlegają opodatkowaniu tylko na terytorium, na którym zbywająca jest rezydentem.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

24 GL należy do grupy spółek Japan Tobacco Inc. (zwanej dalej „grupą JT”).

25 Grupa JT jest grupą o zasięgu światowym, która prowadzi dystrybucję wyrobów tytoniowych w 130 krajach na całym świecie. Spółka stojąca na czele tej grupy jest spółką notowaną na giełdzie mającą siedzibę do celów podatkowych w Japonii.

26 Z postanowienia odsyłającego wynika, że spółką stojącą na czele grupy JT w Europie jest JTIH, spółka mająca siedzibę do celów podatkowych w Niderlandach (zwana dalej „spółką niderlandzką”), która jest pośrednią spółką dominującą GL, przy czym związek między spółką niderlandzką a GL został ustanowiony za pośrednictwem czterech innych spółek, a wszystkie one mają siedzibę w Zjednoczonym Królestwie.

27 W 2011 r. GL dokonał zbycia praw własności intelektualnej dotyczących znaków towarowych tytoniu i powiązanych aktywów (zwanego dalej „zbyciem z 2011 r.”) na rzecz spółki siostrzanej, JTISA, mającej siedzibę do celów podatkowych w Szwajcarii (zwanej dalej „spółką szwajcarską”), która jest bezpośrednią spółką zależną spółki niderlandzkiej. Wynagrodzenie otrzymane w zamian za owo zbycie przez GL zostało wypłacone przez spółkę szwajcarską, która w tym celu otrzymała od spółki niderlandzkiej pożyczki między przedsiębiorstwami na kwotę odpowiadającą temu wynagrodzeniu.

28 W trakcie 2014 r. GL dokonał zbycia całego kapitału zakładowego w jednej ze swoich spółek zależnych, spółce zarejestrowanej na wyspie Man, na rzecz spółki niderlandzkiej (zwanego dalej „zbyciem z 2014 r.”).

29 Organy podatkowe wydały dwa zawiadomienia o częściowym zamknięciu dotyczące odpowiednio zbycia z 2011 r. i zbycia z 2014 r., określające kwotę zysków kapitałowych i zysków podlegających opodatkowaniu, które zostały osiągnięte przez GL w kontekście owych transakcji zbycia w odpowiednich okresach rozliczeniowych. Ponieważ podmioty przejmujące nie miały siedziby

do celów podatkowych w Zjednoczonym Królestwie, zysk z aktywów podlegał bezpośredniemu obowiązkowi podatkowemu, a krajowe prawo podatkowe nie przewidywało odroczenia tego obowiązku ani zapłaty podatku w ratach.

30 GL wniósł dwie skargi na te dwa zawiadomienia o częściowym zamknięciu do First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sądu pierwszej instancji (izba podatkowa)].

31 W ramach tych skarg GL podniósł zasadniczo, że istnieje różnica w traktowaniu podatkowym w odniesieniu do transakcji zbycia będących przedmiotem postępowania głównego a transakcjami zbycia pomiędzy członkami grupy spółek mającymi siedzibę lub stały zakład w Zjednoczonym Królestwie, które korzystają ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych. Z postanowienia odsyłającego wynika bowiem, że przepisy dotyczące przeniesienia w ramach grupy przewidują, iż zbycie aktywów pomiędzy spółkami w grupie, które podlegają podatkowi dochodowemu od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie, musi odbywać się na zasadzie neutralności podatkowej.

32 Z jednej strony w odniesieniu do skargi skierowanej przeciwko zawiadomieniu o częściowym zamknięciu dotyczącemu zbycia z 2011 r. (zwanej dalej „skargą z 2011 r.") GL podniósł, po pierwsze, że brak możliwości odroczenia zapłaty obowiązku podatkowego stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości spółki niderlandzkiej. Po drugie, pomocniczo podniósł on, że brak prawa do odroczenia tej zapłaty stanowi ograniczenie prawa spółki niderlandzkiej lub GL do swobodnego przepływu kapitału. Po trzecie, GL podniósł, że o ile Zjednoczone Królestwo, na podstawie wyważonego rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi, było uprawnione do opodatkowania osiągniętych zysków kapitałowych, o tyle obowiązek bezpośredniej zapłaty podatku bez możliwości odroczenia zapłaty był nieproporcjonalny.

33 Z drugiej strony w odniesieniu do skargi skierowanej przeciwko zawiadomieniu o częściowym zamknięciu dotyczącemu zbycia z 2014 r. (zwanej dalej „skargą z 2014 r.") GL podniósł, po pierwsze, że brak możliwości odroczenia zapłaty obowiązku podatkowego stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości spółki niderlandzkiej. Po drugie, utrzymywał on, że o ile co do zasady Zjednoczone Królestwo, na podstawie wyważonego rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi, było uprawnione do opodatkowania osiągniętych zysków kapitałowych, o tyle obowiązek bezpośredniej zapłaty podatku bez możliwości odroczenia zapłaty był nieproporcjonalny.

34 Ze względu na to, że GL wniósł skargi w latach 2011 i 2014, odroczył on zapłatę podatku dochodowego od osób prawnych do czasu rozstrzygnięcia sprawy, do czego był uprawniony na mocy sekcji 55 TMA 1970.

35 First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sąd pierwszej instancji (izba podatkowa)] stwierdził, że każda transakcja zbycia nastąpiła z uzasadnionych względów handlowych, że żadna transakcja zbycia nie była częścią całkowicie sztucznych struktur, które nie odzwierciedlały rzeczywistości gospodarczej, oraz że unikanie opodatkowania nie było głównym celem lub jednym z głównych celów owych transakcji.

36 Sąd ten orzekł, że prawo Unii zostało naruszone w odniesieniu do zbycia z 2014 r., lecz nie zostało naruszone w odniesieniu do zbycia z 2011 r. Uwzględnił on zatem skargę z 2014 r., lecz oddalił skargę z 2011 r.

37 W tym zakresie w przypadku skargi dotyczącej zbycia z 2011 r. sąd ten uznał między innymi, że nie doszło do ograniczenia swobody przedsiębiorczości spółki niderlandzkiej. W odniesieniu do prawa do swobodnego przepływu kapitału uznał on, że nie można powoływać się na to prawo, ponieważ przepisy rozpatrywane w postępowaniu głównym miały zastosowanie jedynie do przypadków grup spółek pod wspólną kontrolą.

38 W ramach skargi z 2014 r. wspomniany sąd uznał w szczególności, że doszło do ograniczenia swobody przedsiębiorczości spółki niderlandzkiej, że spółka ta była obiektywnie porównywalna do spółki podlegającej opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie oraz że brak prawa do odroczenia zapłaty obowiązku podatkowego był nieproporcjonalny.

39 GL wniósł środek odwoławczy od wyroku First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sądu pierwszej instancji (izba podatkowa)] oddalającego skargę z 2011 r. do sądu odsyłającego, Upper Tribunal (Tax & Chancery Chamber) [sądu wyższej instancji (izba podatkowa i kanclerska), Zjednoczone Królestwo]. Organ podatkowy wniósł z kolei środek odwoławczy od wyroku uwzględniającego skargę z 2014 r. do tego samego sądu.

40 Sąd odsyłający wskazuje, że pytanie, które pojawia się w postępowaniu głównym, dotyczy tego, czy w ramach transakcji zbycia z 2011 r. i 2014 r. ustanowienie obowiązku podatkowego bez prawa do odroczenia zapłaty podatku jest zgodne z prawem Unii, a konkretnie – w odniesieniu do tych dwóch transakcji – ze swobodą przedsiębiorczości przewidzianą w art. 49 TFUE oraz – w odniesieniu do zbycia z 2011 r. – ze swobodą przepływu kapitału przewidzianą w art. 63 TFUE. Sąd ten zastanawia się ponadto nad właściwym środkiem naprawczym, który należałoby przewidzieć w przypadku, gdyby podleganie obowiązkowi podatkowemu bez możliwości odroczenia zapłaty podatku zostało uznane za sprzeczne z prawem Unii.

41 W tych okolicznościach Upper Tribunal (Tax & Chancery Chamber) [sąd wyższej instancji (izba podatkowa i kanclerska)] postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy można powołać się na art. 63 TFUE w odniesieniu do przepisów krajowych, takich jak przepisy dotyczące przeniesienia w ramach grupy, które mają zastosowanie jedynie do grup spółek?

2) Czy w przypadku, gdy nie można powołać się na art. 63 TFUE w sposób bardziej ogólny w odniesieniu do przepisów dotyczących przeniesienia w ramach grupy, można jednak powołać się na to postanowienie:
   a) w odniesieniu do przepływów kapitału ze spółki dominującej będącej rezydentem państwa członkowskiego Unii do spółki zależnej będącej rezydentem Szwajcarii, gdy spółka dominująca posiada 100 % akcji (udziałów) zarówno w spółce zależnej będącej rezydentem Szwajcarii, jak i w spółce zależnej będącej rezydentem Zjednoczonego Królestwa, która podlega przedmiotowemu obowiązkowi podatkowemu?
   b) w odniesieniu do przepływu kapitału ze spółki w 100 % zależnej będącej rezydentem Zjednoczonego Królestwa do spółki w 100 % zależnej będącej rezydentem Szwajcarii należącej do tej samej spółki dominującej będącej rezydentem państwa członkowskiego Unii, gdy obie te spółki są spółkami siostrzanymi, a nie spółkami znajdującymi się w relacji spółka dominująca–spółka zależna?

3) Czy przepisy takie jak te dotyczące przeniesienia w ramach grupy, które ustanawiają bezpośredni obowiązek podatkowy w przypadku przeniesienia aktywów przez spółkę będącą rezydentem Zjednoczonego Królestwa na rzecz spółki siostrzanej będącej rezydentem Szwajcarii (która nie prowadzi działalności gospodarczej w Zjednoczonym Królestwie poprzez stały zakład), w przypadku gdy obie te spółki są spółkami zależnymi należącymi w całości do wspólnej spółki dominującej będącej rezydentem innego państwa członkowskiego – w okolicznościach, w których takie przeniesienie zostałoby dokonane na zasadzie neutralności podatkowej, gdyby spółka siostrzana również była rezydentem Zjednoczonego Królestwa (lub prowadziła w nim działalność gospodarczą poprzez stały zakład), stanowią ograniczenie swobody przedsiębiorczości spółki dominującej w rozumieniu art. 49 TFUE lub ewentualnie ograniczenie swobody przepływu kapitału w rozumieniu art. 63 TFUE?

4) Jeśli można powołać się na art. 63 TFUE:
   a) czy przeniesienie znaków towarowych i związanych z nimi aktywów przez GL na rzecz [spółki szwajcarskiej] w zamian za wynagrodzenie mające odzwierciedlać wartość rynkową tych znaków stanowiło przepływ kapitału w rozumieniu art. 63 TFUE?
   b) czy przepływy kapitału dokonywane przez [spółkę niderlandzką] do [spółki szwajcarskiej], jej spółki zależnej będącej rezydentem Szwajcarii, stanowią inwestycje bezpośrednie w rozumieniu art. 64 TFUE?
   c) zważywszy, że art. 64 TFUE ma zastosowanie jedynie do niektórych rodzajów przepływu kapitału, czy może być stosowany w okolicznościach, w których przepływy kapitału mogą być zakwalifikowane zarówno jako inwestycje bezpośrednie (o których mowa w tym artykule), jak i jako inny rodzaj przepływu kapitału, o którym nie ma mowy w tym artykule?

5) Jeśli ograniczenie istniało i jeśli jest bezsporne, że było co do zasady uzasadnione nadrzędnymi względami interesu publicznego (mianowicie koniecznością zachowania zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych), to czy było ono konieczne i proporcjonalne w rozumieniu orzecznictwa Trybunału, w szczególności w okolicznościach, w których dany podatnik w zamian za przeniesienie danego składnika majątku uzyskał przychody równe pełnej wartości rynkowej tego składnika?

6) W przypadku naruszenia swobody przedsiębiorczości lub swobody przepływu kapitału, lub obu tych swobód:
   a) czy prawo Unii wymaga, aby przepisy krajowe były interpretowane lub pozostawione bez zastosowania w sposób przyznający GL możliwość odroczenia zapłaty podatku?
   b) w przypadku odpowiedzi twierdzącej, czy prawo Unii wymaga, aby przepisy krajowe były interpretowane lub pozostawione bez zastosowania w sposób przyznający GL możliwość odroczenia zapłaty podatku do momentu zbycia aktywów poza podgrupą, której spółką dominującą jest spółka będąca rezydentem innego państwa członkowskiego (tj. »na zasadzie realizacji«), czy też możliwość zapłaty podatku w ratach (tj. »na zasadzie ratalnej«) może stanowić proporcjonalny środek naprawczy?
   c) jeśli co do zasady możliwość zapłaty podatku w ratach może stanowić proporcjonalny środek naprawczy:
      (i) czy ma to miejsce tylko wtedy, gdy taka możliwość istniała w prawie krajowym w chwili zbycia aktywów, czy też zgodne z prawem Unii jest przyznanie takiej możliwości jako środka naprawczego ex post (tj. przyznanie przez sąd krajowy takiej możliwości ex post poprzez dokonanie wykładni zgodnej lub pozostawienie jej bez zastosowania)?

(ii) czy prawo Unii wymaga, aby sądy krajowe przyznały środek naprawczy, który w jak najmniejszym stopniu ingeruje w daną swobodę prawa Unii, czy też wystarczy, aby przyznały one środek naprawczy, który, choć proporcjonalny, w jak najmniejszym stopniu odbiega od obowiązującego prawa krajowego?
(iii) na jaki okres powinny być rozłożone płatności? oraz
(iv) czy środek naprawczy obejmujący plan płatności ratalnych, w którym płatności stają się wymagalne przed datą ostatecznego rozstrzygnięcia kwestii spornych między stronami, jest sprzeczny z prawem Unii, innymi słowy, czy daty płatności rat muszą być datami przyszłymi?".

W przedmiocie wniosku o otwarcie ustnego etapu postępowania na nowo

42 Po przedstawieniu opinii rzecznika generalnego GL, pismem złożonym w sekretariacie Trybunału w dniu 29 września 2022 r., wniósł o otwarcie ustnego etapu postępowania na nowo na podstawie art. 83 regulaminu postępowania przed Trybunałem.

43 Na poparcie tego wniosku GL podnosi zasadniczo, że rzecznik generalny błędnie zrozumiał niektóre aspekty prawa Zjednoczonego Królestwa, a także niektóre okoliczności faktyczne sporu w postępowaniu głównym, co uzasadnia przeprowadzenie rozprawy.

44 W tym względzie należy na wstępie przypomnieć, że zgodnie z art. 252 akapit drugi TFUE rzecznik generalny publicznie przedstawia, przy zachowaniu całkowitej bezstronności i niezależności, uzasadnione opinie w sprawach, które zgodnie ze statutem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wymagają jego zaangażowania. Trybunał nie jest związany ani opinią, ani uzasadnieniem, na których oparł się rzecznik generalny [wyrok z dnia 8 września 2022 r., Finanzamt R (Odliczenie VAT związanego z wkładem wspólnika) C-98/21, EU:C:2022:645, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo].

45 Należy również przypomnieć, że statut Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i regulamin postępowania nie przewidują możliwości przedstawiania przez zainteresowane strony uwag w odpowiedzi na opinię przedstawioną przez rzecznika generalnego. W konsekwencji okoliczność, że jedna z zainteresowanych stron nie zgadza się z opinią rzecznika generalnego, bez względu na to, jakie kwestie poruszono w tej opinii, nie może sama w sobie stanowić uzasadnienia dla ponownego otwarcia ustnego etapu postępowania [wyrok z dnia 8 września 2022 r., Finanzamt R (Odliczenie VAT związanego z wkładem wspólnika) C-98/21, EU:C:2022:645, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo].

46 Poprzez swoje argumenty GL ma na celu ustosunkowanie się do opinii rzecznika generalnego, podważając niektóre z jego ocen.

47 Prawdą jest, że na podstawie art. 83 regulaminu postępowania Trybunał może, w każdej chwili, po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, postanowić o otwarciu ustnego etapu postępowania na nowo, w szczególności jeśli uzna, że okoliczności zawisłej przed nim sprawy nie są wystarczająco wyjaśnione, lub jeśli po zamknięciu ustnego etapu postępowania strona przedstawiła nowy fakt mogący mieć decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia Trybunału, lub też jeśli sprawa ma zostać rozstrzygnięta na podstawie argumentu, który nie był przedmiotem dyskusji między stronami lub podmiotami określonymi w art. 23 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

48 Należy jednak stwierdzić, że podnoszone przez GL błędy w ustaleniach faktycznych lub prawnych nie uzasadniają otwarcia ustnego etapu postępowania na nowo.

49 Po pierwsze, co się tyczy zarzucanego błędnego zrozumienia prawa krajowego, należy stwierdzić, że GL powołuje się na błąd w ocenie dotyczący błędnej wykładni wyroku z dnia 13 marca 2007 r., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161). Jednakże okoliczność, że GL odmiennie interpretuje ten wyrok, nie może stanowić błędu w ocenie krajowych ram prawnych, których opis dokonany w pkt 7–14 opinii rzecznika generalnego nie został zakwestionowany przez tę spółkę.

50 Po drugie, co się tyczy zarzucanego błędnego zrozumienia niektórych okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, wystarczy stwierdzić, że analiza rzecznika generalnego w jego opinii opiera się na okolicznościach faktycznych przedstawionych przez sąd odsyłający, o których mowa w pkt 15–30 tej opinii.

51 W niniejszej sprawie Trybunał, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, uznał, że dysponuje wszystkimi informacjami niezbędnymi do udzielenia odpowiedzi na pytania zadane przez sąd odsyłający.

52 Wynika stąd, że nie zachodzi potrzeba otwarcia ustnego etapu postępowania na nowo.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie właściwości Trybunału

53 Z art. 86 umowy o wystąpieniu, która weszła w życie w dniu 1 lutego 2020 r., wynika, że Trybunał, mimo wystąpienia Zjednoczonego Królestwa z Unii w dniu 31 stycznia 2020 r., pozostaje właściwy do orzekania w trybie prejudycjalnym w przedmiocie wniosków sądów Zjednoczonego Królestwa złożonych przed końcem okresu przejściowego, ustalonego na dzień 31 grudnia 2020 r. Tak jest w przypadku niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, który wpłynął do Trybunału w dniu 30 grudnia 2020 r. (zob. podobnie wyrok z dnia 3 czerwca 2021 r., Tesco Stores, C-624/19, EU:C:2021:429, pkt 17). Wynika z tego, że Trybunał jest właściwy do udzielenia odpowiedzi na pytania prejudycjalne w niniejszej sprawie.

W przedmiocie pytań pierwszego i drugiego

54 Poprzez pytania pierwsze i drugie, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że przepisy krajowe, które mają zastosowanie wyłącznie do grup spółek, wchodzą w zakres jego stosowania.

55 W tym względzie z utrwalonego orzecznictwa wynika, że w celu ustalenia, czy przepisy krajowe wchodzą w zakres tej lub innej swobody podstawowej gwarantowanej przez traktat FUE, należy wziąć pod uwagę przedmiot rozpatrywanych przepisów [zob. podobnie wyrok z dnia 7 kwietnia 2022 r., Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Zwolnienie kontraktowych funduszy inwestycyjnych), C-342/20, EU:C:2022:276, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo].

56 Trybunał orzekł, że przepisy krajowe, które mają zastosowanie jedynie do udziałów pozwalających na wywieranie niewątpliwego wpływu na decyzje spółki i na określanie jej działalności, wchodzą w zakres zastosowania art. 49 TFUE. Z kolei przepisy krajowe, które mają być stosowane do udziałów nabytych jedynie w celu dokonania lokaty kapitału bez zamiaru uczestniczenia w zarządzaniu przedsiębiorstwem lub sprawowania nad nim kontroli, należy badać wyłącznie w świetle swobodnego przepływu kapitału (wyrok z dnia 13 listopada 2012 r., Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, pkt 91, 92 i przytoczone tam orzecznictwo).

57 Ponadto, jeżeli przepis krajowy dotyczy jednocześnie swobody przedsiębiorczości i swobodnego przepływu kapitału, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału co do zasady bada się go jedynie w świetle jednej z tych dwóch swobód, jeżeli okaże się, iż w okolicznościach postępowania głównego jedna z nich jest całkowicie drugorzędna względem drugiej i może zostać z nią połączona (zob. podobnie wyrok z dnia 17 września 2009 r., Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

58 Ponadto z orzecznictwa Trybunału wynika, że w zakresie, w jakim uregulowanie krajowe dotyczy jedynie stosunków w ramach grupy spółek, wpływa ono w głównej mierze na swobodę przedsiębiorczości (wyrok z dnia 26 czerwca 2008 r., Burda, C-284/06, EU:C:2008:365, pkt 68 i przytoczone tam orzecznictwo).

59 W niniejszej sprawie przepisy rozpatrywane w postępowaniu głównym dotyczą opodatkowania zbycia aktywów w ramach tej samej grupy spółek. Podobnie z postanowienia odsyłającego wynika, że przepisy dotyczące przeniesienia w ramach grupy mają zastosowanie wyłącznie do transakcji zbycia dokonywanych w ramach grupy spółek, przy czym pojęcie „grupy spółek" zostało zdefiniowane w przepisach krajowych rozpatrywanych w postępowaniu głównym jako obejmujące spółkę i jej spółki zależne należące do niej w 75 %, a także spółki zależne tychże spółek należące do nich w 75 %.

60 Ponadto, jak podkreśla rząd Zjednoczonego Królestwa, przepisy te mają zastosowanie do przeniesienia aktywów między spółką dominującą a spółkami zależnymi (lub pośrednio zależnymi), na które wywiera ona bezpośredni (lub pośredni) niewątpliwy wpływ, oraz do przeniesienia aktywów między siostrzanymi spółkami zależnymi (lub pośrednio zależnymi), które mają wspólną spółkę dominującą wywierającą na nie niewątpliwy wpływ. W obu tych przypadkach przepisy dotyczące przeniesienia w ramach grupy zdają się zatem mieć zastosowanie ze względu na udział spółki dominującej w kapitale jej spółek zależnych, który umożliwia jej wywieranie na owe spółki niewątpliwego wpływu.

61 Przy założeniu, że wspomniane przepisy wywołują skutki ograniczające swobodny przepływ kapitału, skutki te są nieuniknioną konsekwencją ewentualnego ograniczenia swobody przedsiębiorczości i w żadnym przypadku nie uzasadniają odrębnej analizy tych przepisów w świetle art. 63 TFUE (zob. podobnie wyrok z dnia 18 lipca 2007 r., Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

62 W związku z tym przepisy krajowe takie jak przepisy dotyczące przeniesienia w ramach grupy, które mają zastosowanie wyłącznie do grup spółek, są w głównej mierze objęte zakresem stosowania art. 49 TFUE, który gwarantuje swobodę przedsiębiorczości, bez konieczności badania ich w świetle swobody przepływu kapitału zagwarantowanej w art. 63 TFUE.

63 Ponadto należy przypomnieć, że art. 63 TFUE nie może być w każdym razie stosowany w sytuacji, która co do zasady wchodziłaby w zakres stosowania art. 49 TFUE, gdy jedna z zainteresowanych spółek ma siedzibę do celów podatkowych w państwie trzecim, jak ma to miejsce w przypadku spółki szwajcarskiej w kontekście zbycia z 2011 r.

64 Skoro bowiem traktat FUE nie rozciąga swobody przedsiębiorczości na państwa trzecie, konieczne jest, aby nie dopuścić do tego, by wykładnia art. 63 ust. 1 TFUE w zakresie dotyczącym relacji z tymi państwami dała podmiotom gospodarczym, które nie mieszczą się w granicach terytorialnego zakresu zastosowania swobody przedsiębiorczości, możliwość skorzystania z niej (wyrok z dnia 24 listopada 2016 r., SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

65 Nie ma zatem potrzeby dodatkowego badania możliwości stosowania art. 63 TFUE, jak wskazano w treści pytania drugiego.

66 W świetle całości powyższych rozważań na pytania pierwsze i drugie należy odpowiedzieć, iż art. 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że przepisy krajowe, które mają zastosowanie wyłącznie do grup spółek, nie wchodzą w zakres jego stosowania.

W przedmiocie pytania trzeciego

67 W pytaniu trzecim sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że przepisy krajowe, które obejmują bezpośrednim obowiązkiem podatkowym zbycie aktywów przez spółkę mającą siedzibę do celów podatkowych w jednym państwie członkowskim na rzecz spółki siostrzanej mającej siedzibę do celów podatkowych w państwie trzecim i nieprowadzącej działalności gospodarczej w owym państwie członkowskim poprzez stały zakład, w przypadku gdy obie spółki są spółkami zależnymi należącymi w całości do wspólnej spółki dominującej mającej siedzibę do celów podatkowych w innym państwie członkowskim, stanowią ograniczenie swobody przedsiębiorczości tej spółki dominującej w rozumieniu art. 49 TFUE w okolicznościach, w których takie zbycie zostałoby dokonane na zasadzie neutralności podatkowej, gdyby spółka siostrzana miała również siedzibę do celów podatkowych w pierwszym państwie członkowskim lub prowadziła na jego terytorium działalność poprzez stały zakład.

68 Tytułem wstępu należy zauważyć, podobnie jak uczynił to rzecznik generalny w pkt 41 i 42 opinii, po pierwsze, że pytanie to dotyczy wyłącznie rodzaju transakcji, które wiązały się ze zbyciem z 2011 r., a mianowicie zbycia aktywów przez spółkę podlegającą opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie na rzecz spółki mającej siedzibę do celów podatkowych w państwie trzecim, w tym przypadku w Szwajcarii, która to nie podlega opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie.

69 Po drugie, pytanie to dotyczy sytuacji, w której spółka dominująca, w tym przypadku spółka niderlandzka, skorzystała ze swobody wynikającej z art. 49 TFUE, zakładając spółkę zależną w Zjednoczonym Królestwie, w tym przypadku GL.

70 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału swoboda przedsiębiorczości, którą art. 49 TFUE przyznaje obywatelom Unii, obejmuje zgodnie z art. 54 TFUE przysługujące spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Unii, prawo wykonywania działalności w innym państwie

członkowskim za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji [zob. podobnie wyrok z dnia 22 września 2022 r., W (Możliwość odliczenia ostatecznych strat stałego zakładu niebędącego rezydentem), C-538/20, EU:C:2022:717, pkt 14 i przytoczone tam orzecznictwo].

71 Swoboda przedsiębiorczości ma na celu zapewnienie korzystania z traktowania krajowego w przyjmującym państwie członkowskim podmiotom z innych państw członkowskich i spółkom, o których mowa w art. 54 TFUE, oraz zabrania stosowania w odniesieniu do tych spółek wszelkiej dyskryminacji ze względu na miejsce ich siedziby (wyrok z dnia 6 października 2022 r., Contship Italia, C-433/21 i C-434/21, EU:C:2022:760, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

72 Jak zaś stwierdził rzecznik generalny w pkt 45 opinii, przepisy krajowe takie jak przepisy dotyczące przeniesienia w ramach grupy rozpatrywane w postępowaniu głównym nie powodują różnic w traktowaniu ze względu na rezydencję podatkową spółki dominującej, ponieważ traktują mającą siedzibę do celów podatkowych w Zjednoczonym Królestwie spółkę zależną spółki dominującej z siedzibą w państwie członkowskim w dokładnie taki sam sposób jak mającą siedzibę do celów podatkowych w Zjednoczonym Królestwie spółkę zależną spółki dominującej z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie. W niniejszej sprawie okazuje się zatem, że GL byłby traktowany pod względem podatkowym w taki sam sposób, gdyby spółka dominująca, czyli spółka niderlandzka, miała siedzibę do celów podatkowych w Zjednoczonym Królestwie.

73 Wynika z tego, że wspomniane przepisy krajowe nie traktują w sposób mniej korzystny spółki zależnej spółki mającej siedzibę do celów podatkowych w państwie członkowskim niż porównywalnej spółki zależnej spółki mającej siedzibę do celów podatkowych w Zjednoczonym Królestwie.

74 W związku z tym takie przepisy nie prowadzą do żadnego ograniczenia swobody przedsiębiorczości spółki dominującej.

75 Wniosku tego nie mogą podważyć argumenty przedstawione przez GL. Jego zdaniem niezdolność do przeniesienia aktywów GL, spółki mającej siedzibę w Zjednoczonym Królestwie nabytej przez spółkę niderlandzką, na rzecz jej spółki zależnej na zasadzie neutralności podatkowej sprawiłaby, że nabycie GL przez spółkę niderlandzką byłoby mniej atrakcyjne i prawdopodobnie zniechęciłaby ją do dokonania tego nabycia.

76 W tym względzie należy zauważyć, że orzecznictwo, na które powołuje się GL, a zgodnie z którym ograniczenie swobody przedsiębiorczości ma miejsce, gdy dany środek czyni „korzystanie z tej swobody mniej atrakcyjnym”, obejmuje sytuacje odmienne od tej, która ma miejsce w postępowaniu głównym, a mianowicie sytuacje, w których spółka pragnąca skorzystać ze swobody przedsiębiorczości w innym państwie członkowskim znajduje się w niekorzystnej sytuacji w porównaniu z podobną spółką, która nie korzysta z tej swobody (zob. podobnie wyrok z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 36, 37).

77 Jednakże w niniejszej sprawie przepisy dotyczące przeniesienia w ramach grupy ustanawiają bezpośredni obowiązek podatkowy w przypadku zbycia aktywów do państwa trzeciego przez mającą siedzibę do celów podatkowych w Zjednoczonym Królestwie spółkę zależną spółki dominującej niemającej siedziby do celów podatkowych w Zjednoczonym Królestwie i ustanawiają taki sam obowiązek podatkowy w porównywalnej sytuacji zbycia aktywów do państwa trzeciego przez mającą siedzibę do celów podatkowych w Zjednoczonym Królestwie spółkę zależną spółki dominującej mającej siedzibę do celów podatkowych w Zjednoczonym Królestwie.

78 Mając na względzie całość powyższych rozważań, na pytanie trzecie należy odpowiedzieć, że art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż przepisy krajowe, które obejmują bezpośrednim obowiązkiem podatkowym zbycie aktywów przez spółkę mającą siedzibę do celów podatkowych w jednym państwie członkowskim na rzecz spółki siostrzanej mającej siedzibę do celów podatkowych w państwie trzecim i nieprowadzącej działalności gospodarczej w owym państwie członkowskim poprzez stały zakład, w przypadku gdy obie spółki są spółkami zależnymi należącymi w całości do wspólnej spółki dominującej mającej siedzibę do celów podatkowych w innym państwie członkowskim, nie stanowią ograniczenia swobody przedsiębiorczości tej spółki dominującej w rozumieniu art. 49 TFUE w okolicznościach, w których takie zbycie zostałoby dokonane na zasadzie neutralności podatkowej, gdyby spółka siostrzana miała również siedzibę do celów podatkowych w pierwszym państwie członkowskim lub prowadziła na jego terytorium działalność poprzez stały zakład.

W przedmiocie pytania czwartego

79 Ponieważ pytanie czwarte zostało przedstawione pomocniczo, a mianowicie wyłącznie na wypadek udzielenia przez Trybunał odpowiedzi twierdzącej na pytania pierwsze i drugie w odniesieniu do możliwości zastosowania w niniejszej sprawie art. 63 TFUE, nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na to pytanie.

W przedmiocie pytania piątego

80 Poprzez pytanie piąte sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że ograniczenie prawa do swobody przedsiębiorczości wynikające z różnicy w traktowaniu krajowych i transgranicznych odpłatnych transakcji zbycia aktywów w ramach grupy spółek na mocy przepisów krajowych, które obejmują bezpośrednim obowiązkiem podatkowym zbycie aktywów przez spółkę mającą siedzibę do celów podatkowych w państwie członkowskim, może być co do zasady uzasadnione potrzebą zachowania zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi, bez konieczności zapewnienia możliwości odroczenia zapłaty podatku w celu zapewnienia proporcjonalności tego ograniczenia, w sytuacji gdy dany podatnik w zamian za zbycie aktywów zrealizował przychody równe pełnej wartości rynkowej tych aktywów.

81 Na wstępie należy wyjaśnić, że nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na to pytanie w kontekście zbycia z 2011 r. Po pierwsze, zgodnie z odpowiedzią udzieloną na pytanie trzecie przepisy takie jak przepisy dotyczące przeniesienia w ramach grupy nie powodują żadnego ograniczenia swobody przedsiębiorczości spółki dominującej. Po drugie, co się tyczy ewentualnego ograniczenia swobody przedsiębiorczości GL, należy stwierdzić, że zbycie aktywów przez spółkę podlegającą opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie na rzecz spółki, która ma siedzibę do celów podatkowych w Szwajcarii i która nie podlega opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie, nie wchodzi w zakres art. 49 TFUE, ponieważ Konfederacja Szwajcarska nie jest państwem członkowskim Unii. Traktat FUE nie rozszerza bowiem swobody przedsiębiorczości na państwa trzecie, a zakres stosowania art. 49 TFUE nie obejmuje przypadku podejmowania działalności przez spółkę z państwa członkowskiego w państwie trzecim (zob. podobnie postanowienie z dnia 10 maja 2007 r., A i B, C-102/05, EU:C:2007:275, pkt 29).

82 Co się tyczy zbycia z 2014 r., w ramach którego GL dokonał zbycia udziałów spółki zależnej na rzecz spółki niderlandzkiej, bezsporne jest, że przepisy dotyczące przeniesienia w ramach grupy prowadzą do odmiennego traktowania pod względem podatkowym spółek podlegających

podatkowi dochodowemu od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie, które dokonują zbycia aktywów wewnątrz grupy, w zależności od tego, czy sporne zbycie zostało dokonane na rzecz spółki brytyjskiej, czy spółki z siedzibą w państwie członkowskim. Podczas gdy żaden obowiązek podatkowy nie powstaje, gdy taka spółka zbywa aktywa na rzecz spółki należącej do grupy i podlegającej opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie, przepisy te nie przewidują takiej korzyści, gdy zbycie jest dokonywane – jak w kontekście zbycia z 2014 r. – na rzecz spółki należącej do grupy i podlegającej opodatkowaniu w państwie członkowskim.

83 Wynika z tego, że przepisy takie stanowią ograniczenie swobody przedsiębiorczości w zakresie, w jakim prowadzą do mniej korzystnego traktowania pod względem podatkowym spółek podlegających opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie, które dokonują zbycia aktywów wewnątrz grupy na rzecz spółek niepodlegających opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie, w porównaniu ze spółkami podlegającymi podatkowi w Zjednoczonym Królestwie, które dokonują zbycia aktywów wewnątrz grupy na rzecz spółek podlegających opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie.

84 Sąd odsyłający wydaje się przyznawać, że takie ograniczenie może być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego, a mianowicie koniecznością zachowania zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi.

85 Według rządu Zjednoczonego Królestwa Trybunał uznał, że zachowanie zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi może co do zasady uzasadniać odmienne traktowanie transakcji transgranicznych i transakcji przeprowadzanych w ramach tej samej kompetencji podatkowej. Rząd ten uważa, że przepisy krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym realizują taki cel, są proporcjonalne i nie wykraczają poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia ich celu.

86 Jak wielokrotnie orzekał Trybunał, uzasadnienie oparte na konieczności zachowania zrównoważonego podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi można dopuścić wówczas, gdy rozpatrywane przepisy zmierzają do zapobieżenia sytuacjom, które mogłyby zagrażać prawu państwa członkowskiego do wykonywania przysługującej mu kompetencji podatkowej w związku z działalnością wykonywaną na jego terytorium (zob. podobnie wyrok z dnia 20 stycznia 2021 r., Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo).

87 Jednakże rozpatrywane w postępowaniu głównym uregulowanie krajowe i wynikające z niego ograniczenie nie powinny wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tego celu (zob. podobnie wyrok z dnia 8 marca 2017 r., Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, pkt 63 i przytoczone tam orzecznictwo).

88 Jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 62 opinii, jedyna kwestia, która pozostaje otwarta i co do której strony nie są zgodne, dotyczy proporcjonalności, w stosunku do owego celu, natychmiastowej wymagalności zapłaty przedmiotowego podatku bez możliwości odroczenia zapłaty. Wydaje się bowiem, że pytanie postawione przez sąd odsyłający odnosi się do konsekwencji wynikającej z wyłączenia GL przez przepisy dotyczące przeniesienia w ramach grupy z korzystania ze zwolnienia podatkowego, a mianowicie okoliczności, że kwota należnego podatku jest natychmiastowo wymagalna.

89 W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika, że skoro państwa członkowskie są uprawnione do opodatkowania zysków kapitałowych pochodzących ze zbycia aktywów, gdy odnośne aktywa znajdowały się na ich terytorium, to w celu zagwarantowania opodatkowania tych aktywów państwa te mogą przewidzieć, iż powstanie obowiązku podatkowego będzie powodować zdarzenie inne niż rzeczywista realizacja owych zysków (zob. podobnie wyrok z dnia 21 maja 2015 r., Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, pkt 45). Okazuje się, że dane państwo członkowskie może zatem objąć niezrealizowane zyski obowiązkiem podatkowym w celu zapewnienia opodatkowania tych aktywów.

90 Jednakże przepisy państwa członkowskiego, które ustanawiają bezpośredni pobór podatku związanego z niezrealizowanymi zyskami kapitałowymi powstałych w ramach jego kompetencji podatkowej w związku z przeniesieniem siedziby faktycznego zarządu spółki poza terytorium państwa, zostały uznane za nieproporcjonalne z uwagi na istnienie rozwiązań w mniejszym stopniu naruszających swobodę przedsiębiorczości niż bezpośredni pobór tego podatku. W tym względzie Trybunał orzekł, że podatnikowi powinien przysługiwać wybór pomiędzy z jednej strony bezpośrednią zapłatą tego podatku a z drugiej strony odroczoną zapłatą kwoty rzeczonego podatku, stosownie do okoliczności, wraz z odsetkami zgodnie z obowiązującymi krajowymi przepisami (wyrok z dnia 16 kwietnia 2015 r., Komisja/Niemcy, C-591/13, EU:C:2015:230, pkt 67).

91 W tym kontekście, jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 68 opinii, w sytuacji gdy chodzi o rozróżnienie między zyskami kapitałowymi osiągniętymi przez zbywcę aktywów w ramach grupy spółek a niezrealizowanymi zyskami kapitałowymi, dwie okoliczności są szczególnie istotne, a mianowicie, po pierwsze, okoliczność, że przypadki opodatkowania niezrealizowanych dochodów kapitałowych charakteryzują się problemem w zakresie płynności finansowej, z jakim boryka się podatnik zobowiązany do zapłaty podatku od zysków kapitałowych, których jeszcze nie osiągnął, po drugie zaś, okoliczność, że organy podatkowe muszą upewnić się, iż podatek od zysków kapitałowych zrealizowanych w okresie, w którym aktywa znajdowały się w ich kompetencji podatkowej, został zapłacony (zob. podobnie wyrok z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 52), oraz że ryzyko niezapłacenia podatku może wzrastać wraz z upływem czasu (zob. podobnie wyroki: z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 74; z dnia 21 maja 2015 r., Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, pkt 50).

92 Jednakże w przypadku zysku kapitałowego zrealizowanego w wyniku zbycia aktywów podatnik nie napotyka co do zasady na problem płynności finansowej i może zapłacić podatek od zysków kapitałowych z przychodów z owego zbycia aktywów. W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego, a także z samego brzmienia pytania piątego wynika, że w odniesieniu do zbycia z 2014 r. bezsporne jest, że GL otrzymał wynagrodzenie odpowiadające wartości rynkowej aktywów, których dotyczyło owo zbycie. W konsekwencji zyski kapitałowe, z tytułu których GL podlegał opodatkowaniu, odpowiadały zrealizowanym zyskom.

93 Tak więc w okolicznościach, w których, po pierwsze, zyski kapitałowe zostały zrealizowane w chwili zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego, po drugie, organy podatkowe powinny upewnić się, że podatek od zysków kapitałowych zrealizowanych w okresie, w którym aktywa znajdowały się w ich kompetencji podatkowej, został zapłacony, i wreszcie, ryzyko niezapłacenia podatku może wzrastać wraz z upływem czasu, obowiązek bezpośredniego poboru podatku okazuje się proporcjonalny do celu polegającego na zachowaniu zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi, bez konieczności przyznania podatnikowi możliwości odroczenia zapłaty.

94 W świetle powyższych rozważań na pytanie piąte należy odpowiedzieć, że art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że ograniczenie prawa do swobody przedsiębiorczości wynikające z różnicy w traktowaniu krajowych i transgranicznych odpłatnych transakcji zbycia aktywów w ramach grupy spółek na mocy przepisów krajowych, które obejmują bezpośrednim obowiązkiem podatkowym zbycie aktywów przez spółkę mającą siedzibę do celów podatkowych w państwie członkowskim, może być co do zasady uzasadnione potrzebą zachowania zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi, bez konieczności zapewnienia możliwości odroczenia zapłaty podatku w celu zapewnienia proporcjonalności tego ograniczenia, w sytuacji gdy dany podatnik w zamian za zbycie aktywów zrealizował przychody równe pełnej wartości rynkowej tych aktywów.

W przedmiocie pytania szóstego

95 Biorąc pod uwagę odpowiedź na pytanie piąte, nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie szóste.

W przedmiocie kosztów

96 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 (trzecia izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że przepisy krajowe, które mają zastosowanie wyłącznie do grup spółek, nie wchodzą w zakres jego stosowania.**

2) **Artykuł 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że przepisy krajowe, które obejmują bezpośrednim obowiązkiem podatkowym zbycie aktywów przez spółkę mającą siedzibę do celów podatkowych w jednym państwie członkowskim na rzecz spółki siostrzanej mającej siedzibę do celów podatkowych w państwie trzecim i nieprowadzącej działalności gospodarczej w owym państwie członkowskim poprzez stały zakład, w przypadku gdy obie spółki są spółkami zależnymi należącymi w całości do wspólnej spółki dominującej mającej siedzibę do celów podatkowych w innym państwie członkowskim, nie stanowią ograniczenia swobody przedsiębiorczości tej spółki dominującej w rozumieniu art. 49 TFUE w okolicznościach, w których takie zbycie zostałoby dokonane na zasadzie neutralności podatkowej, gdyby spółka siostrzana miała również siedzibę do celów podatkowych w pierwszym państwie członkowskim lub prowadziła na jego terytorium działalność poprzez stały zakład.**

3) **Artykuł 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że ograniczenie prawa do swobody przedsiębiorczości wynikające z różnicy w traktowaniu krajowych i transgranicznych odpłatnych transakcji zbycia aktywów w ramach grupy spółek na mocy przepisów krajowych, które obejmują bezpośrednim obowiązkiem podatkowym zbycie aktywów przez spółkę mającą siedzibę do celów podatkowych w państwie członkowskim, może być co do zasady uzasadnione potrzebą zachowania zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi, bez konieczności**

zapewnienia możliwości odroczenia zapłaty podatku w celu zapewnienia proporcjonalności tego ograniczenia, w sytuacji gdy dany podatnik w zamian za zbycie aktywów zrealizował przychody równe pełnej wartości rynkowej tych aktywów.

Podpisy