Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 23 listopada 2017 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Swoboda przedsiębiorczości – Podatki bezpośrednie – Podatek dochodowy od osób prawnych – Dyrektywa 90/434/EWG – Artykuł 10 ust. 2 – Wniesienie aktywów – Stały zakład niebędący rezydentem przeniesiony w ramach operacji wniesienia aktywów do spółki przejmującej również niebędącej rezydentem – Prawo państwa członkowskiego spółki przekazującej do opodatkowania zysków lub zysków kapitałowych tego zakładu wynikających z wniesienia aktywów – Uregulowanie prawa krajowego przewidujące natychmiastowe opodatkowanie już w roku przeniesienia zysków lub zysków kapitałowych – Pobór należnego podatku jako wpływu roku podatkowego, w którym operacja wniesienia aktywów miała miejsce

W sprawie C-292/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Helsingin hallinto-oikeus (sąd administracyjny w Helsinkach, Finlandia) postanowieniem z dnia 20 maja 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 25 maja 2016 r., w postępowaniu wszczętym przez:

**A Oy,**

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

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

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 8 czerwca 2017 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu A Oy przez T. Torkkela,

– w imieniu rządu fińskiego przez S. Hartikainena, działającego w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego, działającego w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu rządu szwedzkiego przez A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, U. Persson oraz N. Otte Widgren, działające w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: fiński.

– w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa i I. Koskinena, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 13 lipca 2017 r.,

wydaje następujący

## Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 49 TFUE i art. 10 ust. 2 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, zwanej dalej „dyrektywą w sprawie łączenia spółek").

2 Wniosek ów został złożony w ramach postępowania wszczętego przed Helsingin hallinto-oikeus (sądem administracyjnym w Helsinkach, Finlandia) przez spółkę prawa fińskiego A Oy w przedmiocie natychmiastowego opodatkowania zysków kapitałowych stałego zakładu tej spółki niebędącego rezydentem wynikających z przeniesienia tego zakładu do spółki również niebędącej rezydentem w ramach operacji wniesienia aktywów i pobrania należnego podatku jako wpływu roku podatkowego, w którym operacja ta miała miejsce.

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii*

3 Zgodnie z art. 2 lit. c) dyrektywy w sprawie łączenia spółek:

„Do celów niniejszej dyrektywy:

[…]

c) »przekazanie aktywów« [»wniesienie aktywów«] oznacza operację, przez którą spółka przekazuje, bez przechodzenia w stan likwidacji, jeden lub więcej swoich oddziałów innej spółce, w zamian za przekazanie papierów wartościowych reprezentujących kapitał spółki przejmującej przekaz [wniesione aktywa];

[…]".

4 Artykuł 10 ust. 2 owej dyrektywy przewiduje:

„[…] [W] przypadku gdy państwo członkowskie spółki przekazującej stosuje system opodatkowania zysków osiągniętych przez spółkę na całym świecie, państwo to ma prawo do opodatkowania wszelkich zysków lub zysków kapitałowych stałego zakładu, wynikających z łączenia, podziału lub przekazania aktywów, pod warunkiem że państwo przyznaje zwolnienie w odniesieniu do tego podatku, który, z zastrzeżeniem przepisów niniejszej dyrektywy, byłby naliczony od tych zysków lub zysków kapitałowych w państwie członkowskim, w którym znajduje się stały zakład, w ten sam sposób i w takiej samej wysokości, w jakiej zostałoby to dokonane, gdyby ten podatek rzeczywiście był naliczony i zapłacony".

### *Prawo fińskie*

5 Na podstawie art. 9 ust. 1 akapit pierwszy tuloverolaki (ustawy o podatku dochodowym) osoba fizyczna mająca w roku podatkowym miejsce zamieszkania na terytorium Finlandii, jak również mające w roku podatkowym siedzibę na terytorium Finlandii osoba prawna, grupa o wspólnych interesach lub wspólnota spadkowa podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od dochodów uzyskanych w kraju lub za granicą (nieograniczony obowiązek podatkowy).

6 Dyrektywa w sprawie łączenia spółek została transponowana do prawa fińskiego w drodze laki elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta (1733/1995) [ustawy w sprawie zmiany ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności gospodarczej (1733/1995)] z dnia 29 grudnia 1995 r., która weszła w życie w dniu 1 stycznia 1996 r.

7 Artykuł 52e akapit trzeci elinkeinotulon verottamisesta annettu laki (ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności gospodarczej), w ten sposób zmienionej (zwanej dalej „EVL”), stanowi, co następuje:

„Jeśli wnoszone aktywa i zobowiązania przypisane są do stałego zakładu krajowej osoby prawnej znajdującego się w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej, w podlegających opodatkowaniu dochodach spółki przekazującej uwzględnia się prawdopodobne zyski ze zbycia tych aktywów oraz rezerwy odliczone od dochodów stałego zakładu przy jego opodatkowaniu. Podatek od tego dochodu podlegający zapłacie w Finlandii pomniejsza się o podatek, jaki byłby od tego dochodu należny w państwie położenia tego stałego zakładu, gdyby przepisy dyrektywy [w sprawie łączenia spółek] wskazanej w art. 52 nie miały zastosowania”.

8 Z uzasadnienia projektu ustawy, który doprowadził do przyjęcia ustawy w sprawie zmiany ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności gospodarczej, wynika, że art. 52e akapit trzeci EVL, który transponuje do prawa fińskiego odstępstwo przewidziane w art. 10 ust. 2 dyrektywy w sprawie łączenia spółek, dotyczy sytuacji, w której, w związku z przeniesieniem aktywów stałego zakładu niebędącego rezydentem do spółki również niebędącej rezydentem, Finlandia traci w stosunku do tych aktywów kompetencje podatkowe. W takiej sytuacji wartość rynkową wnoszonych aktywów, jak również rezerwy odliczone wcześniej od podlegającego opodatkowaniu w Finlandii dochodu owego stałego zakładu dolicza się do dochodu tego zakładu podlegającego opodatkowaniu w Finlandii w roku podatkowym, w którym operacja miała miejsce. Podatek podlegający zapłacie w Finlandii z tytułu zrealizowanych dochodów pomniejsza się o podatek, jaki zostałby nałożony na te dochody w państwie członkowskim położenia rzeczonego stałego zakładu, gdyby owa dyrektywa nie miała zastosowania.

### **Spór w postępowaniu głównym i pytania prejudycjalne**

9 W 2006 r., w ramach operacji wniesienia aktywów, spółka A przeniosła stały zakład znajdujący się w Austrii do austriackiej spółki i w zamian otrzymała akcje tej ostatniej spółki. Zgodnie z art. 52e akapit trzeci EVL spółka A opodatkowała zyski kapitałowe wynikające z owej operacji za rok podatkowy 2006 i podatek został pobrany jako wpływ za ten rok podatkowy.

10 Spółka A złożyła do Verotuksen oikaisulautakunta (komitetu odwoławczego ds. podatków, Finlandia) wniosek o dokonanie korekty. Ze względu na to, iż wniosek ów został oddalony, spółka A wszczęła postępowanie przed Helsingin hallinto-oikeus (sądem administracyjnym w Helsinkach, Finlandia), podnosząc, że rozpatrywane w postępowaniu głównym uregulowanie ogranicza swobodę przedsiębiorczości, jako że w analogicznej sytuacji krajowej zobowiązanie podatkowe powstałoby dopiero wraz z realizacją zysku kapitałowego, czyli przy zbyciu wniesionych aktywów.

11 Sąd odsyłający wyjaśnia, że zdaniem **Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö** (działu ds. ochrony praw odbiorców wpływów podatkowych, Finlandia) art. 52e akapit trzeci EVL nie może zostać uznany za sprzeczny z przepisami i zasadami prawa Unii, ponieważ przepis ów miał na celu transpozycję art. 10 ust. 2 dyrektywy w sprawie łączenia spółek do prawa fińskiego.

12 Sąd ów zwraca jednak uwagę, że o ile ten ostatni przepis uprawnia do opodatkowania zysków kapitałowych w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, o tyle nie określa on momentu, w którym ma dojść do tego opodatkowania.

13 Rzeczony sąd ma zatem wątpliwości, czy przewidując opodatkowanie zysków kapitałowych w roku podatkowym, w którym doszło do operacji wniesienia aktywów, podczas gdy w analogicznej sytuacji krajowej do opodatkowania dochodzi dopiero w momencie uzyskania dochodów, czyli w momencie zbycia wniesionych aktywów, rozpatrywane w postępowaniu głównym uregulowanie stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości. Jeśli tak jest, sąd ów zmierza do ustalenia, czy omawiane uregulowanie można uzasadnić nadrzędnymi względami interesu ogólnego związanymi z rozdziałem kompetencji podatkowej między państwami członkowskimi, i jeśli tak, czy przepisy te są proporcjonalne względem tego celu.

14 W tych okolicznościach Helsingin hallinto-oikeus (sąd administracyjny w Helsinkach) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 49 TFUE sprzeciwia się uregulowaniu prawa fińskiego, zgodnie z którym, w sytuacji gdy spółka krajowa przeniesie aktywa przypisane do stałego zakładu znajdującego się w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej w drodze wniesienia aktywów na rzecz spółki mającej siedzibę w tym państwie członkowskim i w zamian otrzyma nowo wydane udziały lub akcje tej spółki, wniesienie aktywów podlega natychmiastowemu opodatkowaniu już w roku przeniesienia, podczas gdy w analogicznej sytuacji krajowej opodatkowanie nastąpiłoby dopiero w momencie realizacji zysków?

2) Czy w sytuacji gdy Finlandia przewiduje opodatkowanie już w roku przeniesienia przedsiębiorstwa, zanim dojdzie do realizacji zysków, podczas gdy w sytuacji krajowej następuje ono w momencie realizacji zysków, dochodzi do dyskryminacji bezpośredniej lub pośredniej?

3) W wypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytania pierwsze i drugie: czy to ograniczenie swobody przedsiębiorczości może zostać uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego lub zachowaniem krajowej kompetencji podatkowej? Czy zabronione ograniczenie jest zgodne z zasadą proporcjonalności?”.

## W przedmiocie pytań prejudycjalnych

15 Poprzez swoje pytania prejudycjalne, które należy zbadać łącznie, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu prawa krajowego takiemu jak to rozpatrywane w postępowaniu głównym, które w wypadku gdy spółka będąca rezydentem przenosi w ramach operacji wniesienia aktywów stały zakład niebędący rezydentem do spółki również niebędącej rezydentem, po pierwsze, przewiduje natychmiastowe opodatkowanie zysków wynikających z tej operacji, i po drugie, nie uprawnia do odroczonego poboru należnego podatku, podczas gdy w analogicznej sytuacji krajowej takie zyski kapitałowe podlegają opodatkowaniu dopiero przy zbyciu wniesionych aktywów.

16 Tytułem wstępu należy zauważyć, po pierwsze, iż bezsporne jest, że rozpatrywana w postępowaniu głównym operacja, w drodze której spółka A przeniosła zakład niebędący rezydentem do spółki również niebędącej rezydentem, stanowi wniesienie aktywów w rozumieniu art. 2 lit. c) dyrektywy

w sprawie łączenia spółek. Po drugie, nie zakwestionowano tego, że opodatkowanie zysków kapitałowych tego stałego zakładu wynikających z owej transakcji jest objęte art. 10 ust. 2 owej dyrektywy.

17 Z art. 10 ust. 2 dyrektywy w sprawie łączenia spółek wynika, że w przypadku gdy wśród składników majątku wniesionych w ramach łączenia, podziału lub wniesienia aktywów znajduje się stały zakład spółki przekazującej znajdujący się w innym państwie członkowskim niż państwo owej spółki, państwo członkowskie spółki przekazującej, jeśli stosuje ono system opodatkowania zysków osiągniętych przez spółkę na całym świecie, ma prawo do opodatkowania wszelkich zysków lub zysków kapitałowych tego stałego zakładu wynikających z tej operacji, pod warunkiem że państwo to przyznaje zwolnienie w odniesieniu do tego podatku, który w braku przepisów owej dyrektywy byłby naliczony od tych zysków lub zysków kapitałowych w państwie członkowskim, w którym znajduje się rzeczony stały zakład, w ten sam sposób, w jaki zostałoby to dokonane, gdyby podatek ten rzeczywiście został naliczony i zapłacony, i w takiej samej kwocie.

18 Przepis ów upoważnia zatem państwo członkowskie spółki przekazującej do opodatkowania zysków lub zysków kapitałowych wynikających z operacji łączenia, podziału lub wniesienia aktywów, pod warunkiem że państwo to spełnia przesłanki przewidziane w rzeczonym przepisie.

19 W niniejszym przypadku z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że zgodnie z rozpatrywanym w postępowaniu głównym uregulowaniem, po pierwsze, zyski kapitałowe stałego zakładu niebędącego rezydentem spółki będącej rezydentem podlegają opodatkowaniu, jeżeli ów stały zakład zostaje przeniesiony w ramach operacji wniesienia aktywów do spółki również niebędącej rezydentem. Od należnego podatku odlicza się podatek, który wobec braku przepisów dyrektywy w sprawie łączenia spółek zostałby nałożony na te zyski kapitałowe w państwie członkowskim, w którym znajduje się ów stały zakład. Po drugie, podatek ów jest pobierany jako wpływ roku podatkowego, w którym operacja taka ma miejsce.

20 Przewidując opodatkowanie takich zysków kapitałowych, przyznając jednak możliwość odliczenia podatku, który wobec braku przepisów tej dyrektywy zostałby nałożony na te zyski kapitałowe w państwie członkowskim, w którym znajduje się ów stały zakład, uregulowanie to ogranicza się do skorzystania z możliwości przewidzianej dla państw członkowskich w art. 10 ust. 2 rzeczonej dyrektywy.

21 Natomiast ani art. 10 ust. 2, ani żaden inny przepis dyrektywy w sprawie łączenia spółek nie zawierają przepisów dotyczących momentu, w którym należy pobrać należny podatek.

22 Do państw członkowskich należy zatem ustanowienie takich przepisów z poszanowaniem prawa Unii.

23 W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika, że operacje objęte dyrektywą w sprawie łączenia spółek stanowią szczególny sposób korzystania ze swobody przedsiębiorczości, istotny dla prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego, a zatem stanowią działalność gospodarczą, w odniesieniu do której państwa członkowskie zobowiązane są przestrzegać tej swobody (zob. podobnie wyrok z dnia 8 marca 2017 r., Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału art. 49 TFUE przewiduje obowiązek zniesienia ograniczeń swobody przedsiębiorczości. Nawet jeśli, zgodnie z ich treścią, postanowienia traktatu FUE odnoszące się do swobody przedsiębiorczości mają na celu zapewnienie korzystania z traktowania krajowego w przyjmującym państwie członkowskim, to jednak sprzeciwiają się także temu, aby państwo członkowskie pochodzenia utrudniało swemu obywatelowi albo spółce utworzonej zgodnie z jego ustawodawstwem wykonywanie działalności w innym państwie członkowskim (wyrok z dnia 8 marca 2017 r., Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, pkt 58 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 Za ograniczenia swobody przedsiębiorczości należy uznać wszelkie przepisy, które uniemożliwiają, utrudniają lub czynią mniej atrakcyjnym wykonywanie tej swobody (wyrok z dnia 8 marca 2017 r., Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 W niniejszej sprawie z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że wyłącznie w wypadku, gdy spółka będąca rezydentem przenosi w ramach operacji wniesienia aktywów stały zakład niebędący rezydentem do spółki również niebędącej rezydentem, uregulowanie prawa krajowego rozpatrywane w postępowaniu głównym przewiduje natychmiastowe opodatkowanie zysków kapitałowych i pobranie należnego podatku jako wpływu roku podatkowego, w którym ta operacja ma miejsce.

27 Takie odmienne traktowanie może zniechęcać spółki mające siedzibę w Finlandii do wykonywania działalności gospodarczej w innym państwie członkowskim za pośrednictwem stałego zakładu, a zatem stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości.

28 Takie ograniczenie można uznać za dopuszczalne tylko w przypadku, gdy dotyczy ono sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub jeśli może być ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego uznanymi przez prawo Unii. Powinno ono ponadto w takiej sytuacji być odpowiednie do zagwarantowania realizacji danego celu i nie wykraczać poza to, co jest niezbędne do jego osiągnięcia (wyrok z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 W odniesieniu do porównywalnego charakteru rozpatrywanych sytuacji należy stwierdzić, że w świetle uregulowania prawa państwa członkowskiego dotyczącego opodatkowania zysków kapitałowych osiągniętych w ramach jego kompetencji podatkowej sytuacja spółki, która w ramach operacji wniesienia aktywów przenosi stały zakład niebędący rezydentem do spółki również niebędącej rezydentem, jest – jeśli chodzi o opodatkowanie zysków kapitałowych tego stałego zakładu, które zostały osiągnięte w ramach kompetencji podatkowej tego państwa członkowskiego przed dokonaniem tej operacji wniesienia aktywów – podobna do sytuacji spółki będącej rezydentem, która w ramach operacji wniesienia aktywów przeniosła stały zakład do innej spółki będącej rezydentem (zob. podobnie wyrok z dnia 21 maja 2015 r., Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Co się tyczy kwestii, czy ograniczenie może zostać uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego uznanymi przez prawo Unii, należy przypomnieć, po pierwsze, że względy uzasadniające związane z koniecznością zachowania rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi stanowią słuszny cel uznawany przez Trybunał i że w braku przepisów ujednolicających lub harmonizujących na szczeblu Unii państwa członkowskie zachowują uprawnienia do określania, w drodze umów lub jednostronnie, kryteriów rozdziału przysługujących im kompetencji podatkowych w celu unikania podwójnego opodatkowania (wyrok z dnia 21 maja 2015 r., Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Po drugie, zgodnie z zasadą terytorialności podatkowej dane państwo członkowskie ma prawo – w wypadku przeniesienia stałego zakładu niebędącego rezydentem w drodze operacji wniesienia aktywów do spółki niebędącej rezydentem – opodatkować, w chwili tego wniesienia aktywów, zyski kapitałowe osiągnięte w ramach jego kompetencji podatkowej przed rzeczonym wniesieniem aktywów. Środek taki ma na celu zapobiec sytuacjom, które mogłyby zagrażać prawu tego państwa członkowskiego do wykonywania przysługującej mu kompetencji podatkowej w związku z działalnością prowadzoną w ramach tej kompetencji (zob. podobnie wyrok z dnia 21 maja 2015 r., Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 W związku z tym przeniesienie stałego zakładu niebędącego rezydentem spółki będącej rezydentem w drodze operacji wniesienia aktywów do spółki niebędącej rezydentem nie może oznaczać, że dane państwo członkowskie powinno zrzec się swego prawa do opodatkowania zysków kapitałowych osiągniętych w ramach jego kompetencji podatkowych przed owym wniesieniem aktywów (zob. podobnie wyrok z dnia 21 maja 2015 r., Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, pkt 44).

33 W niniejszej sprawie, ponieważ przeniesienie, w ramach operacji wniesienia aktywów, zakładu niebędącego rezydentem do spółki również niebędącej rezydentem skutkuje utratą przez Finlandię wszelkich związków z tym zakładem i w rezultacie utratą jej władztwa do opodatkowania zysków kapitałowych związanych z aktywami tego stałego zakładu po dokonaniu rzeczonej operacji, należy stwierdzić, że uregulowanie prawa krajowego takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym jest odpowiednie do zagwarantowania zachowania rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi.

34 W odniesieniu do proporcjonalności rozpatrywanego w postępowaniu głównym uregulowania z orzecznictwa Trybunału wynika w pierwszej kolejności, że zgodne z zasadą proporcjonalności jest to, aby państwo członkowskie spółki przekazującej w celu zachowania swojej kompetencji podatkowej określało kwotę podatku z tytułu zysków kapitałowych osiągniętych w ramach jego kompetencji podatkowej w chwili, gdy jego kompetencja podatkowa względem rozpatrywanych aktywów przestaje istnieć, w niniejszej sprawie – w chwili rozpatrywanego wniesienia aktywów (zob. podobnie wyrok z dnia 21 maja 2015 r., Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 W drugiej kolejności orzeczono, że uregulowanie prawa danego państwa członkowskiego, które pozostawia podatnikowi wybór między natychmiastową zapłatą kwoty podatku, która wywiera niekorzystne skutki w zakresie płynności finansowej dla tej spółki, lecz zwalnia ją z późniejszych obciążeń administracyjnych, a odroczoną zapłatą rzeczonej kwoty, połączoną w danym wypadku z odsetkami według właściwych przepisów krajowych, której bezwzględnie towarzyszy obciążenie administracyjne dla podatnika, związane z monitorowaniem wniesionych aktywów, stanowi środek, który będąc odpowiedni do zagwarantowania zrównoważonego rozdziału władztwa podatkowego między państwami członkowskimi, jest zarazem mniej szkodliwy dla swobody przedsiębiorczości niż natychmiastowe pobranie należnego podatku (zob. podobnie wyrok z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 73).

36 W odniesieniu do obciążenia administracyjnego Trybunał wyjaśnił, że podatnikowi należy zostawić wybór między ponoszeniem obciążeń administracyjnych związanych z odroczoną zapłatą a natychmiastową zapłatą tego podatku. W przypadku gdy podatnik uważa, iż obciążenia te nie są nadmierne, i decyduje się na ich poniesienie, nie można uznać, że obciążenia dla administracji podatkowej są nadmierne (zob. podobnie wyrok z dnia 16 kwietnia 2015 r., Komisja/Niemcy, C-591/13, EU:C:2015:230, pkt 73 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 Wynika stąd, że w zakresie, w jakim rozpatrywane w postępowaniu głównym uregulowanie nie pozostawia spółce będącej rezydentem, która przenosi w ramach operacji wniesienia aktywów stały zakład niebędący rezydentem do spółki również niebędącej rezydentem, wyboru między natychmiastową zapłatą kwoty podatku z tytułu zysków kapitałowych tego stałego zakładu a odroczoną zapłatą rzeczonej kwoty, uregulowanie to wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celu w postaci zachowania rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi.

38 Oceny takiej nie może podważyć fakt, że uregulowanie to, zgodnie z art. 10 ust. 2 dyrektywy w sprawie łączenia spółek, na zwolnienie w odniesieniu do tego podatku, który, wobec braku przepisów owej dyrektywy, byłby nałożony na takie zyski lub zyski kapitałowe w państwie członkowskim, w którym znajduje się stały zakład niebędący rezydentem, ponieważ nieproporcjonalny charakter omawianego uregulowania nie zależy od kwoty należnego podatku, lecz wynika z tego, że uregulowanie to nie daje

podatnikowi możliwości odroczenia pobrania tego podatku (zob. podobnie wyrok z dnia 14 września 2017 r., Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements, C-646/15, EU:C:2017:682, pkt 60).

39 Co się tyczy względów uzasadniających wynikających z konieczności zagwarantowania skutecznego poboru podatku, przywołanych przez rządy niemiecki i szwedzki, należy przypomnieć, że o ile Trybunał przyjął już, że te względy uzasadniające mogą stanowić nadrzędne względy interesu ogólnego mogące uzasadnić ograniczenie wykonywania swobód przepływu zagwarantowanych w traktacie FUE (zob. podobnie wyrok z dnia 19 czerwca 2014 r., Strojírny Prostějov i ACO Industries Tábor, C-53/13 i C-80/13, EU:C:2014:2011, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo), o tyle rozpatrywane w postępowaniu głównym uregulowanie nie jest odpowiednie do zagwarantowania tego skutecznego poboru podatku, co oznacza, że rzeczony cel nie może uzasadniać, w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, ewentualnego ograniczenia swobody przedsiębiorczości. Otóż jak zauważyła Komisja, fakt, iż państwo członkowskie pozwala spółce przekazującej będącej rezydentem na dokonanie wyboru odroczonej zapłaty podatku, nie wpływa ani na możliwość zwrócenia się tego państwa członkowskiego do owej spółki o informacje niezbędne do pobrania należnego podatku, ani na możliwość skutecznego dokonania tego poboru (zob. analogicznie wyrok z dnia 19 czerwca 2014 r., Strojírny Prostějov i ACO Industries Tábor, C-53/13 i C-80/13, EU:C:2014:2011, pkt 49–53).

40 W świetle całości powyższych rozważań na przedłożone pytania należy odpowiedzieć, że art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu prawa krajowego takiemu jak to rozpatrywane w postępowaniu głównym, które w wypadku gdy spółka będąca rezydentem przenosi w ramach operacji wniesienia aktywów stały zakład niebędący rezydentem do spółki również niebędącej rezydentem, po pierwsze, przewiduje natychmiastowe opodatkowanie zysków wynikających z tej operacji, i po drugie, nie uprawnia do odroczonego poboru należnego podatku, podczas gdy w analogicznej sytuacji krajowej takie zyski kapitałowe podlegają opodatkowaniu dopiero przy zbyciu wniesionych aktywów, w zakresie, w jakim uregulowanie to nie pozwala na odroczony pobór takiego podatku.

## W przedmiocie kosztów

41 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:

**Artykuł 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu prawa krajowego takiemu jak to rozpatrywane w postępowaniu głównym, które w wypadku gdy spółka będąca rezydentem przenosi w ramach operacji wniesienia aktywów stały zakład niebędący rezydentem do spółki również niebędącej rezydentem, po pierwsze, przewiduje natychmiastowe opodatkowanie zysków wynikających z tej operacji, i po drugie, nie uprawnia do odroczonego poboru należnego podatku, podczas gdy w analogicznej sytuacji krajowej takie zyski kapitałowe podlegają opodatkowaniu dopiero przy zbyciu wniesionych aktywów, w zakresie, w jakim uregulowanie to nie pozwala na odroczony pobór takiego podatku.**

Podpisy