

Wydanie tymczasowe

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

mając za przedmiot wnioszek 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:

Gallagher 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,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Gallagher 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

wi???c? w odniesieniu do Zjednoczonego Królestwa i w Zjednoczonym Królestwie”.

8 Zgodnie z art. 185 umowy o wyst?pieniu wesz?a ona w ?ycie 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 sekcj? 8 Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (ustawy o opodatkowaniu zysków podlegaj?cych opodatkowaniu z 1992 r., zwanej dalej „TCGA 1992”) spółka maj?ca siedzib? do celów podatkowych w Zjednoczonym Królestwie podlega podatkowi dochodowemu od osób prawnych w odniesieniu do wszystkich swoich zysków (w tym zysków kapita?owych) osi?gni?tych w danym okresie rozliczeniowym.

10 Zgodnie z sekcj? 5 ust. 3 CTA 2009 spółka, która nie ma siedziby do celów podatkowych w Zjednoczonym Królestwie, lecz która prowadzi dzia?alno?? gospodarcz? w Zjednoczonym Królestwie poprzez sta?y zak?ad mieszcz?cy si? w tym pa?stwie, podlega podatkowi dochodowemu od osób prawnych od zysków przypisywanych temu zak?adowi. Ponadto zgodnie z sekcj? 10B TCGA 1992 taka spółka podlega podatkowi dochodowemu od zysków, które osi?ga ze zbycia aktywów, je?eli aktywa te znajduj? si? w Zjednoczonym Królestwie i s? wykorzystywane do celów dzia?alno?ci gospodarczej lub sta?ego zak?adu. Aktywa te zostaj? zakwalifikowane jako „aktywa podlegaj?ce opodatkowaniu” w sekcji 171 ust. 1A TCGA 1992.

11 Zgodnie z sekcjami 17 i 18 TCGA 1992 uznaje si?, ?e zbycie aktywów nast?puje za wynagrodzeniem równym warto?ci rynkowej tych aktywów, w przypadku gdy nie jest dokonywane na podstawie umowy zawartej na warunkach innych ni? rynkowe lub gdy jest dokonywane na rzecz osoby powi?zanej.

12 Sekcja 170 TCGA 1992 stanowi:

„1) Niniejsza sekcja prowadzi do wyk?adni sekcji 171–181, o ile nie okre?lono inaczej [...].

2) O ile nie postanowiono inaczej,

[...]

b) ust?py 3)–6) poni?ej maj? zastosowanie w celu ustalenia, czy spółki tworz? grup?, a je?li tak, to która z nich jest g?ówn? spółk? grupy;

[...]

d) poj?cia »grupy« i »spółki zale?nej« nale?y interpretowa? z uwzgl?dnieniem wszelkich koniecznych dostosowa?, w sytuacji gdy maj? one zastosowanie do spółki utworzonej zgodnie z prawem innego pa?stwa ni? Zjednoczone Królestwo.

3) Z zastrze?eniem ust. 4–6 poni?ej

a) spółka (zakwalifikowana poni?ej oraz w sekcjach 171–181 jako »g?ówna spółka grupy«) i wszystkie spółki zale?ne nale??ce do niej w 75 % tworz? grup?; je?eli jedna z tych spółek zale?nych posiada spółki zale?ne w 75 %, spółki te nale?? do grupy, podobnie jak ich spółki zale?ne nale??ce do nich w 75 %, i tak dalej, jednak?e

b) grupa nie obejmuje ?adnej spółki (innej ni? g?ówna spółka grupy), która nie jest rzeczywist? spółk? zale?n? nale??c? w 51 % do g?ównej 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”) stanowi, 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 części jej dochodów podlegających opodatkowaniu z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych.

[...]”.

15 Sekcja 775 CTA 2009 stanowi:

„1) Przeniesienie niematerialnych środków trwałych spółki (»zbywających«) 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 zbywających, niematerialny składnik majątku podlegający opodatkowaniu oraz

c) bezpośrednio po dokonaniu przeniesienia dany składnik majątku stanowi, w odniesieniu do przejmujących, 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 skądnika majątku, które jest »neutralne podatkowo« do celów niniejszej części.

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

a) realizacją skądnika majątku przez zbywającą; lub

b) nabyciem skądników majątku przez przejmującą.

3) Przejmująca jest w tym celu traktowana:

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

b) jako dokadająca należących starań, które poczyniła zbywająca, w odniesieniu do skądnika majątku.

4) W szczególności

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

b) wszystkie aktywa i pasywa związane ze skądnikiem 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 skądnika majątkowego w ust. 4 lit. a) odnoszą się do uznanego kosztu dla celów podatkowych”.

17 Sekcja 764 CTA 2009 gęsi:

„1) Niniejszy rozdział stosuje się do celów niniejszej części w celu ustalenia, czy spółki tworzą grupę, a jeżeli 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, jeżeli 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 dwięćdziesięciodniowego 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 cząściowym zamknięciu) zmieniająca deklarację spółki za dany okres rozliczeniowy została zaskarżona do First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sądu pierwszej instancji (izba podatkowa), Zjednoczone Królestwo], zapłacony podatek może zostać odroczone 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 zbywany 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

niderlandzk? a GL zosta? ustanowiony za po?rednictwem czterech innych spó?ek, a wszystkie one maj? siedzib? w Zjednoczonym Królestwie.

27 W 2011 r. GL dokona? zbycia praw w?asno?ci intelektualnej dotycz?cych znaków towarowych tytoniu i powi?zanych aktywów (zwanego dalej „zbyciem z 2011 r.”) na rzecz spó?ki siostrzanej, JTISA, maj?cej siedzib? do celów podatkowych w Szwajcarii (zwanej dalej „spó?k? szwajcarsk?”), która jest bezpo?redni? spó?k? zale?n? spó?ki niderlandzkiej. Wynagrodzenie otrzymane w zamian za owo zbycie przez GL zosta?o wyp?acone przez spó?k? szwajcarsk?, która w tym celu otrzyma?a od spó?ki niderlandzkiej po?yczki mi?dzy przedsi?biorstwami na kwot? odpowiadaj?c? temu wynagrodzeniu.

28 W trakcie 2014 r. GL dokona? zbycia ca?ego kapita?u zak?adowego w jednej ze swoich spó?ek zale?nych, spó?ce zarejestrowanej na wyspie Man, na rzecz spó?ki niderlandzkiej (zwanego dalej „zbyciem z 2014 r.”).

29 Organy podatkowe wyda?y dwa zawiadomienia o cz??ciowym zamkni?ciu dotycz?ce odpowiednio zbycia z 2011 r. i zbycia z 2014 r., okre?laj?ce kwot? zysków kapita?owych i zysków podlegaj?cych opodatkowaniu, które zosta?y osi?gni?te przez GL w kontek?cie owych transakcji zbycia w odpowiednich okresach rozliczeniowych. Poniewa? podmioty przejmuj?ce nie mia?y siedziby do celów podatkowych w Zjednoczonym Królestwie, zysk z aktywów podlega? bezpo?redniemu obowi?zkowi podatkowemu, a krajowe prawo podatkowe nie przewidywa?o odroczenia tego obowi?zku ani zap?aty podatku w ratach.

30 GL wniós? dwie skargi na te dwa zawiadomienia o cz??ciowym zamkni?ciu do First-tier Tribunal (Tax Chamber) [s?du pierwszej instancji (izba podatkowa)].

31 W ramach tych skarg GL podniós? zasadniczo, ?e istnieje ró?nica w traktowaniu podatkowym w odniesieniu do transakcji zbycia b?d?cych przedmiotem post?powania gównego a transakcjami zbycia pomi?dzy cz?onkami grupy spó?ek maj?cymi siedzib? lub sta?y zak?ad w Zjednoczonym Królestwie, które korzystaj? ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych. Z postanowienia odsy?aj?cego wynika bowiem, ?e przepisy dotycz?ce przeniesienia w ramach grupy przewiduj?, i? zbycie aktywów pomi?dzy spó?kami w grupie, które podlegaj? podatkowi dochodowemu od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie, musi odbywa? si? na zasadzie neutralno?ci podatkowej.

32 Z jednej strony w odniesieniu do skargi skierowanej przeciwko zawiadomieniu o cz??ciowym zamkni?ciu dotycz?cemu zbycia z 2011 r. (zwanej dalej „skarg? z 2011 r.”) GL podniós?, po pierwsze, ?e brak mo?liwo?ci odroczenia zap?aty obowi?zku podatkowego stanowi ograniczenie swobody przedsi?biorczo?ci spó?ki niderlandzkiej. Po drugie, pomocniczo podniós? on, ?e brak prawa do odroczenia tej zap?aty stanowi ograniczenie prawa spó?ki niderlandzkiej lub GL do swobodnego przep?ywu kapita?u. Po trzecie, GL podniós?, ?e o ile Zjednoczone Królestwo, na podstawie wywa?onego rozdzia?u kompetencji podatkowych pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, by?o uprawnione do opodatkowania osi?gni?tych zysków kapita?owych, o tyle obowi?zek bezpo?redniej zap?aty podatku bez mo?liwo?ci odroczenia zap?aty by? nieproporcjonalny.

33 Z drugiej strony w odniesieniu do skargi skierowanej przeciwko zawiadomieniu o cz??ciowym zamkni?ciu dotycz?cemu zbycia z 2014 r. (zwanej dalej „skarg? z 2014 r.”) GL podniós?, po pierwsze, ?e brak mo?liwo?ci odroczenia zap?aty obowi?zku podatkowego stanowi ograniczenie swobody przedsi?biorczo?ci spó?ki niderlandzkiej. Po drugie, utrzymywa? on, ?e o ile co do zasady Zjednoczone Królestwo, na podstawie wywa?onego rozdzia?u kompetencji podatkowych pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, by?o uprawnione do opodatkowania osi?gni?tych zysków kapita?owych, o tyle obowi?zek bezpo?redniej zap?aty podatku bez

możliwość odroczenia zapłaty byłby nieproporcjonalny.

34 Ze względu na to, że GL wniosł 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 czystą fikcją, która stworzyła 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 obowiązkowego podatku byłby nieproporcjonalny.

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

40 Sąd odwoławczy 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 należy obowiązkowo 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 bądźcej rezydentem państwa członkowskiego Unii do spółki zależnej bądźcej rezydentem Szwajcarii, gdy spółka dominująca posiada 100 % akcji (udziałów) zarówno w spółce zależnej bądźcej rezydentem Szwajcarii, jak i w spółce zależnej bądźcej rezydentem Zjednoczonego Królestwa, która podlega przedmiotowemu obowiązkowi podatkowemu?

b) w odniesieniu do przepływu kapitału ze spółki w 100 % zależnej bądźcej rezydentem Zjednoczonego Królestwa do spółki w 100 % zależnej bądźcej rezydentem Szwajcarii należącej do tej samej spółki dominującej bądźcej 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 bądźcą rezydentem Zjednoczonego Królestwa na rzecz spółki siostrzanej bądźcej 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 bądźcej rezydentem innego państwa członkowskiego – w okolicznościach, w których takie przeniesienie zostało dokonane na zasadzie neutralności podatkowej, gdyby spółka siostrzana również była rezydentem Zjednoczonego Królestwa (lub prowadziła w nim działalność gospodarczą poprzez stały zakład), stanowiłoby ograniczenie swobody przedsiębiorcy 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 bądźcej rezydentem Szwajcarii, stanowiły inwestycje bezpośrednio 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 bezpośrednio (o których mowa w tym artykule), jak i jako inny rodzaj przepływu kapitału, o którym nie ma mowy w tym artykule?

5) Jeśli ograniczenie istnieje i jeśli jest bezsporne, że było co do zasady uzasadnione nadrzędnymi względami interesu publicznego (mianowicie konieczności zachowania równowagi 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 pewnej 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 podgrupę, której spółka dominująca jest spółką bédca 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) jeżeli 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 wyroku 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., wnioś 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

okoliczności, 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 Trybunału może, w każdej chwili, po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, postanowić o otwarciu ustnego etapu postępowania na nowo, w szczególności jeżeli uzna, że okoliczności zawisłej przed nim sprawy nie są wystarczająco wyjaśnione, lub jeżeli po zamknięciu ustnego etapu postępowania strona przedstawiła nowy fakt mogący mieć decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia Trybunału, lub też jeżeli 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 okoliczności, 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 wątpliwości 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 wątpliwy 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 wątpliwy do udzielenia odpowiedzi na pytania prejudycjalne w niniejszej sprawie.

W przedmiocie pytań pierwszego i drugiego

54 Poprzez pytania pierwsze i drugie, które należy rozpatrzyć w szczególności, 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, wchodzi w zakres jego stosowania.

55 W tym względzie z utrwalonego orzecznictwa wynika, że w celu ustalenia, czy przepisy krajowe wchodzi 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 oikeudenvallontayksikkö (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 niewłaściwego wpływu na decyzje spółki i na określanie jej działalności, wchodzi 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 niej pominięta (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 tych 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 po prostu zależnymi), na które wywiera ona bezpośredni (lub pośredni) niewłaściwy wpływ, oraz do przeniesienia aktywów między siostrzanymi spółkami zależnymi (lub po prostu zależnymi), które mają wspólną spółkę dominującą wywierającą na nie niewłaściwy wpływ. W obu tych przypadkach przepisy dotyczą przeniesienia w ramach grupy zdaje się zatem mieć zastosowanie ze względu na udział spółki dominującej w kapitale jej spółek zależnych, który umożliwia jej wywieranie na owe spółki niewłaściwego wpływu.

61 Przy założeniu, że wspomniane przepisy wywołują skutki ograniczające swobodny przepływ kapitału, skutki te są nieuniknioną konsekwencją ewentualnego ograniczenia swobody

przedsibiorczości 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 wchodzi 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, stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości tej spółki dominującej w rozumieniu art. 49 TFUE w okolicznościach, w których takie zbycie zostało 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 wiążą 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

zale?n? w Zjednoczonym Królestwie, w tym przypadku GL.

70 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybuna?u swoboda przedsi?biorczo?ci, któr? art. 49 TFUE przyznaje obywatelom Unii, obejmuje zgodnie z art. 54 TFUE przys?uguj?ce spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem pa?stwa cz?onkowskiego i maj?cym statutow? siedzib?, zarz?d lub g?ówny zak?ad na terytorium Unii, prawo wykonywania dzia?alno?ci w innym pa?stwie cz?onkowskim za po?rednictwem spółki zale?nej, oddzia?u lub agencji [zob. podobnie wyrok z dnia 22 wrze?nia 2022 r., W (Mo?liwo?? odliczenia ostatecznych strat sta?ego zak?adu nieb?d?cego rezydentem), C?538/20, EU:C:2022:717, pkt 14 i przytoczone tam orzecznictwo].

71 Swoboda przedsi?biorczo?ci ma na celu zapewnienie korzystania z traktowania krajowego w przyjmuj?cym pa?stwie cz?onkowskim podmiotom z innych pa?stw cz?onkowskich i spółkom, o których mowa w art. 54 TFUE, oraz zabrania stosowania w odniesieniu do tych spółek wszelkiej dyskryminacji ze wzgl?du na miejsce ich siedziby (wyrok z dnia 6 pa?dziernika 2022 r., Contship Italia, C?433/21 i C?434/21, EU:C:2022:760, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

72 Jak za? stwierdzi? rzecznik generalny w pkt 45 opinii, przepisy krajowe takie jak przepisy dotycz?ce przeniesienia w ramach grupy rozpatrywane w post?powaniu g?ównym nie powoduj? ró?nic w traktowaniu ze wzgl?du na rezydencj? podatkow? spółki dominuj?cej, poniewa? traktuj? maj?c? siedzib? do celów podatkowych w Zjednoczonym Królestwie spółk? zale?n? spółki dominuj?cej z siedzib? w pa?stwie cz?onkowskim w dok?adnie taki sam sposób jak maj?c? siedzib? do celów podatkowych w Zjednoczonym Królestwie spółk? zale?n? spółki dominuj?cej z siedzib? w Zjednoczonym Królestwie. W niniejszej sprawie okazuje si? zatem, ?e GL by?by traktowany pod wzgl?dem podatkowym w taki sam sposób, gdyby spółka dominuj?ca, czyli spółka niderlandzka, mia?a siedzib? do celów podatkowych w Zjednoczonym Królestwie.

73 Wynika z tego, ?e wspomniane przepisy krajowe nie traktuj? w sposób mniej korzystny spółki zale?nej spółki maj?cej siedzib? do celów podatkowych w pa?stwie cz?onkowskim ni? porównywalnej spółki zale?nej spółki maj?cej siedzib? do celów podatkowych w Zjednoczonym Królestwie.

74 W zwi?zku z tym takie przepisy nie prowadz? do ?adnego ograniczenia swobody przedsi?biorczo?ci spółki dominuj?cej.

75 Wniosku tego nie mog? podwa?y? argumenty przedstawione przez GL. Jego zdaniem niezdolno?? do przeniesienia aktywów GL, spółki maj?cej siedzib? w Zjednoczonym Królestwie nabytej przez spółk? niderlandzk?, na rzecz jej spółki zale?nej na zasadzie neutralno?ci podatkowej sprawi?aby, ?e nabycie GL przez spółk? niderlandzk? by?oby mniej atrakcyjne i prawdopodobnie zniech?ci?aby j? do dokonania tego nabycia.

76 W tym wzgl?dzie nale?y zauwa?y?, ?e orzecznictwo, na które powo?uje si? GL, a zgodnie z którym ograniczenie swobody przedsi?biorczo?ci ma miejsce, gdy dany ?rodek czyni „korzystanie z tej swobody mniej atrakcyjnym”, obejmuje sytuacje odmienne od tej, która ma miejsce w post?powaniu g?ównym, a mianowicie sytuacje, w których spółka pragn?ca skorzysta? ze swobody przedsi?biorczo?ci w innym pa?stwie cz?onkowskim znajduje si? w niekorzystnej sytuacji w porównaniu z podobn? spółk?, 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 Jednak?e w niniejszej sprawie przepisy dotycz?ce przeniesienia w ramach grupy ustanawiaj? bezpo?redni obowi?zek podatkowy w przypadku zbycia aktywów do pa?stwa trzeciego przez maj?c? siedzib? do celów podatkowych w Zjednoczonym Królestwie spółk? zale?n? spółki dominuj?cej niemaj?cej siedziby do celów podatkowych w Zjednoczonym Królestwie i ustanawiaj? taki sam obowi?zek 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 stanowi ograniczenia swobody przedsiębiorczości tej spółki dominującej w rozumieniu art. 49 TFUE w okolicznościach, w których takie zbycie zostało 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 wyjącznie 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 pewnej 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 dokonało 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 ładunek obowiązków 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 prowadzi 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 konieczności zachowania równowagi podziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi.

85 Według rzędu Zjednoczonego Królestwa Trybunał uznał, że zachowanie równowagi 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 orzeka Trybunał, uzasadnienie oparte na konieczności zachowania równowagi podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi może na 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 wynikających 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 znajdują się na ich terytorium, to w celu zagwarantowania opodatkowania tych aktywów państwa te mogą przewidzieć, iż powstanie obowiązków podatkowych będzie powodowało 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 si?, ?e dane pa?stwo cz?onkowskie mo?e zatem obj?? niezrealizowane zyski obowi?zkiem podatkowym w celu zapewnienia opodatkowania tych aktywów.

90 Jednak?e przepisy pa?stwa cz?onkowskiego, które ustanawiaj? bezpo?redni pobór podatku zwi?zanego z niezrealizowanymi zyskami kapita?owymi powsta?ych w ramach jego kompetencji podatkowej w zwi?zku z przeniesieniem siedziby faktycznego zarz?du spółki poza terytorium pa?stwa, zosta?y uznane za nieproporcjonalne z uwagi na istnienie rozwi?za? w mniejszym stopniu naruszaj?cych swobod? przedsi?biorczo?ci ni? bezpo?redni pobór tego podatku. W tym wzgl?dzie Trybuna? orzek?, ?e podatnikowi powinien przys?ugiwa? wybór pomi?dzy z jednej strony bezpo?redni? zap?at? tego podatku a z drugiej strony odroczone? zap?at? kwoty rzeczonoego podatku, stosownie do okoliczno?ci, wraz z odsetkami zgodnie z obowi?zuj?cymi krajowymi przepisami (wyrok z dnia 16 kwietnia 2015 r., Komisja/Niemcy, C?591/13, EU:C:2015:230, pkt 67).

91 W tym kontek?cie, jak stwierdzi? rzecznik generalny w pkt 68 opinii, w sytuacji gdy chodzi o rozró?nienie mi?dzy zyskami kapita?owymi osi?gni?tymi przez zbywc? aktywów w ramach grupy spółek a niezrealizowanymi zyskami kapita?owymi, dwie okoliczno?ci s? szczególnie istotne, a mianowicie, po pierwsze, okoliczno??, ?e przypadki opodatkowania niezrealizowanych dochodów kapita?owych charakteryzuj? si? problemem w zakresie p?ynno?ci finansowej, z jakim boryka si? podatnik zobowi?zany do zap?aty podatku od zysków kapita?owych, których jeszcze nie osi?gn??, po drugie za?, okoliczno??, ?e organy podatkowe musz? upewni? si?, i? podatek od zysków kapita?owych zrealizowanych w okresie, w którym aktywa znajdowa?y si? w ich kompetencji podatkowej, zosta? zap?acony (zob. podobnie wyrok z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, pkt 52), oraz ?e ryzyko niezap?acenia podatku mo?e wzrasta? wraz z up?ywem 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 Jednak?e w przypadku zysku kapita?owego zrealizowanego w wyniku zbycia aktywów podatnik nie napotyka co do zasady na problem p?ynno?ci finansowej i mo?e zap?aci? podatek od zysków kapita?owych z przychodów z owego zbycia aktywów. W niniejszej sprawie z postanowienia odsy?aj?cego, a tak?e z samego brzmienia pytania pi?tego wynika, ?e w odniesieniu do zbycia z 2014 r. bezsporne jest, ?e GL otrzyma? wynagrodzenie odpowiadaj?ce warto?ci rynkowej aktywów, których dotyczy?o owo zbycie. W konsekwencji zyski kapita?owe, z tytu?u których GL podlega? opodatkowaniu, odpowiada?y zrealizowanym zyskom.

93 Tak wi?c w okoliczno?ciach, w których, po pierwsze, zyski kapita?owe zosta?y zrealizowane w chwili zdarzenia powoduj?cego powstanie obowi?zku podatkowego, po drugie, organy podatkowe powinny upewni? si?, ?e podatek od zysków kapita?owych zrealizowanych w okresie, w którym aktywa znajdowa?y si? w ich kompetencji podatkowej, zosta? zap?acony, i wreszcie, ryzyko niezap?acenia podatku mo?e wzrasta? wraz z up?ywem czasu, obowi?zek bezpo?redniego poboru podatku okazuje si? proporcjonalny do celu polegaj?cego na zachowaniu zrównowa?onego podzia?u kompetencji podatkowych mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, bez konieczno?ci przyznania podatnikowi mo?liwo?ci odroczenia zap?aty.

94 W ?wietle powy?szych rozwa?a? na pytanie pi?te nale?y odpowiedzie?, ?e art. 49 TFUE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e ograniczenie prawa do swobody przedsi?biorczo?ci wynikaj?ce z ró?nicy w traktowaniu krajowych i transgranicznych odp?atnych transakcji zbycia aktywów w ramach grupy spółek na mocy przepisów krajowych, które obejmuj? bezpo?rednim obowi?zkiem podatkowym zbycie aktywów przez spółk? maj?c? siedzib? do celów podatkowych w pa?stwie cz?onkowskim, mo?e by? co do zasady uzasadnione potrzeb? 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 wchodzi w zakres jego stosowania.
- 2) Artykuł 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że przepisy krajowe, które obejmują bezpodrobnym 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 stanowi ograniczenia swobody przedsiębiorczości tej spółki dominującej w rozumieniu art. 49 TFUE w okolicznościach, w których takie zbycie zostało 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 bezpodrobnym 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

* Język postępowania: angielski.