

Wersja zanonimizowana

Tłumaczenie

C-662/18 - 1

Sprawa C-662/18

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Data wpływu:

23 października 2018 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Conseil d'État (Francja)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

12 października 2018 r.

Strona skarżąca:

AQ

Strona pozwana:

Ministre de l'Action et des Comptes publics

CONSEIL D'ÉTAT [rada stanu]

orzekając

w trybie spornym

[...]

REPUBLIKA FRANCUSKA

W IMIENIU NARODU FRANCUSKIEGO

[...]

Pismem zarejestrowanym w dniu 12 sierpnia 2018 r. w sekretariacie wydziału sporów Conseil d'Etat, AQ wnosi do Conseil d'Etat o:

1°) stwierdzenie nieważności ze względu na nadużycie władzy ust. 130 wytycznych administracyjnych opublikowanych w Bulletin officiel des Finances Publiques (BOFiP) - Impôts (Biuletyn oficjalny finansów publicznych – Podatki) [...] w dniu 24 lipca 2017 r. w zakresie, w jakim wyklucza on stosowanie kwoty wolnej od podatku w okresie posiadania akcji przewidzianej w art. 150-0 D code général des impôts (ogólnego kodeksu podatkowego) do zysków kapitałowych osiągniętych przed dniem 1 stycznia 2013 r. i objętych odroczeniem opodatkowania na mocy art. 150-0 B ter code général des impôts, zamiast nakazywać zastosowanie całkowitej kwoty wolnej od podatku ustalonej w zależności od długości okresu posiadania liczonego od chwili nabycia papierów wartościowych przeznaczonych do wymiany do chwili zbycia papierów wartościowych uzyskanych z wymiany i odnoszącej się do sumy zysków kapitałowych objętych odroczeniem w momencie wymiany i zysków kapitałowych osiągniętych ze zbycia papierów wartościowych pochodzących z transakcji wymiany;

2°) zwrócenie się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z pytaniem prejudycjalnym w sprawie zgodności przepisów art. 17 ust. III loi du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 (ustawy z dnia 29 grudnia 2013 r. ustalającej budżet na rok 2014) i art. 34 ust. II pkt 5 loi du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016 (ustawy z dnia 29 grudnia 2016 r. uzupełniającej ustalenie budżetu na rok 2016) dotyczących sposobów opodatkowania zysków kapitałowych objętych odroczeniem opodatkowania z przepisami art. 8 dyrektywy Rady 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych państw członkowskich;

[...].

Twierdzi on, że sporne wytyczne administracyjne:

- są niezgodne z prawem w zakresie, w jakim powtarzają przepisy art. 17 ust. III loi du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 i art. 34 ust. II pkt 5 loi du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016, które stoją w sprzeczności z art. 8 ust. 2 dyrektywy w sprawie łączenia spółek z dnia 23 lipca 1990 r., ponieważ wyłączają z wymiany papierów wartościowych zyski kapitałowe osiągnięte przed dniem 1 stycznia 2013 r. od stosowania kwot wolnych od podatku w okresie posiadania przewidzianych w art. 150-0 D code général des impôts;

- są niezgodne z prawem w zakresie, w jakim powtarzają przepis ustawowy, który ze względu na jego niezgodność z art. 8 dyrektywy w sprawie łączenia spółek w jej zakresie stosowania, stwarza pomiędzy sytuacjami objętymi tym zakresem i sytuacjami czysto krajowymi „odwrotną” dyskryminację sprzeczną z zasadą równości wobec prawa, wynikającą z art. 6 Deklaracji praw człowieka i obywatela z 1789 r.

W odpowiedzi na skargę, zarejestrowaną w dniu 25 września 2016 r., ministre de l'action et des comptes publics (minister ds. działań i rachunków publicznych) wnosi o oddalenie skargi. Utrzymuje on, że zarzuty podniesione przez skarżącego są bezzasadne.

Na podstawie przepisów art. R. 611 – 7 code de justice administrative (kodeksu postępowania przed sądami administracyjnymi) strony zostały poinformowane, że decyzja Conseil d'Etat może być oparta na zarzucie podniesionym z urzędu, że skarga na nadużycie władzy wniesiona przez AQ przeciwko spornym wytycznym jest dopuszczalna, biorąc pod uwagę interes, na który się powołuje, tylko w zakresie, w jakim odnoszą się one do opodatkowania zysków kapitałowych wynikających z wymiany udziałów między spółkami z siedzibą we Francji, które nie są objęte zakresem dyrektywy w sprawie łączenia spółek.

[...].

Uwzględniając pozostałe dokumenty znajdujące się w aktach sprawy,

Uwzględniając:

- [...]
- Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE), a w szczególności jego art. 267;
- dyrektywę Rady 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 r.;
- dyrektywę Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r.;
- code général des impôts (ogólny kodeks podatkowy) oraz livre des procédures fiscales (księgi postępowania podatkowego);
- [...]
- [...];
- [...]
- wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 22 marca 2018 r., Jacob i Lassus (C-327/16 i C-421/16);
- code de justice administrative (kodeks postępowania przed sądami administracyjnymi);

[...]

mając na uwadze, co następuje:

1. AQ domaga się stwierdzenia nieważności ze względu na nadużycie władzy ust. 130 wytycznych administracyjnych opublikowanych w Bulletin officiel des Finances Publiques (BOFiP) — Impôts [...] z dnia 24 lipca 2017 r. w zakresie, w jakim wyklucza on stosowanie kwoty wolnej od podatku, w okresie posiadania akcji, przewidzianej w art. 150-0 D code général des impôts do zysków kapitałowych osiągniętych przed dniem 1 stycznia 2013 r. i objętych odroczeniem opodatkowania na mocy art. 150-0 B ter code général des impôts, zamiast nakazywać zastosowanie całkowitej kwoty wolnej od podatku ustalonej w zależności od długości okresu posiadania liczonego od chwili nabycia papierów wartościowych przeznaczonych do wymiany do chwili zbycia papierów wartościowych uzyskanych z wymiany i odnoszącej się do sumy zysków kapitałowych objętych odroczeniem w momencie wymiany i zysków kapitałowych osiągniętych ze zbycia papierów wartościowych pochodzących z transakcji wymiany.
2. Zgodnie z ust. 130 wytycznych administracyjnych opublikowanych w dniu 24 lipca 2017 r. [...]: „[...] kwota wolna od podatku w okresie posiadania nie ma zastosowania [...] do zysków netto ze zbycia, wymiany lub wniesienia aktywów osiągniętych przed dniem 1 stycznia 2013 r. i objętych odroczeniem opodatkowania na warunkach przewidzianych w [...] art. 150-0 B ter code général des impôts [...]”.
3. Interes, na który AQ się powołuje na poparcie swej skargi, dotyczy realizacji operacji wymiany papierów wartościowych między spółkami VH i BR, które on kontroluje, regulowanej przepisami art. 150-0 B ter code général des impôts. Jako, że te spółki mają obie siedziby we Francji, interes ten daje mu możliwość występowania z żądaniem stwierdzenia nieważności wytycznych administracyjnych, które on kwestionuje, w zakresie, w jakim dotyczą one sytuacji wewnętrznych, z wyłączeniem operacji dotyczących spółek różnych państw członkowskich, które jako jedyne mogą wchodzić w zakres powołanej przez niego dyrektywy.
4. [...].
5. [...] AQ utrzymuje, że kwestionowane przez niego wytyczne powtarzają przepisy, które umożliwiając opodatkowanie całości zysków kapitałowych wynikających z wymiany papierów wartościowych, podczas gdy zyski kapitałowe ze zbycia papierów wartościowych otrzymanych w zamian korzystają, w stosownych przypadkach, z kwoty wolnej od podatku w okresie ich posiadania, a zatem nie poddając tych dwóch rodzajów zysków kapitałowych temu samemu systemowi opodatkowania, są niezgodne z celami art. 8 ust. 1 dyrektywy 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r.

W przedmiocie zarzutu pierwszego:

Co się tyczy ram prawnych:

6. [...].
7. [...]
8. Zgodnie z art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej: *„Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej jest właściwy do orzekania w trybie prejudycjalnym: a) o wykładni Traktatów; b) o ważności i wykładni aktów przyjętych przez instytucje, organy lub jednostki organizacyjne Unii./ W przypadku gdy pytanie z tym związane jest podniesione przed sądem jednego z państw członkowskich, sąd ten może, jeśli uzna, że decyzja w tej kwestii jest niezbędna do wydania wyroku, zwrócić się do Trybunału z wnioskiem o rozpatrzenie tego pytania./ W przypadku gdy takie pytanie jest podniesione w sprawie zawisłej przed sądem krajowym, którego orzeczenia nie podlegają zaskarżeniu według prawa wewnętrznego, sąd ten jest zobowiązany wnieść sprawę do Trybunału”.*
9. Przepisy [...] ordonnance du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel (zarządzenia z dnia 7 listopada 1958 r. dotyczącego ustawy organicznej w sprawie rady konstytucyjnej) nie stoją na przeszkodzie temu, aby sąd administracyjny, jako sąd powszechny stosujący prawo Unii Europejskiej, zapewniał jego skuteczność, w braku priorytetowej kwestii zgodności z konstytucją, w momencie zakończenia postępowania wyjaśniającego tę kwestię, albo na każdym etapie tego postępowania, jeżeli pilność sprawy wymaga niezwłocznego powstrzymania ewentualnego skutku ustawy niezgodnej z prawem Unii. Sąd administracyjny ma możliwość zwrócenia się w każdej chwili, gdy należy dokonać takiego odesłania zgodnie z art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, z pytaniem prejudycjalnym do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W przypadku gdy wykładnia lub ocena ważności przepisu prawa Unii Europejskiej jest decydująca dla rozstrzygnięcia priorytetowej kwestii zgodności z konstytucją, zadaniem Conseil d'Etat jest bezzwłoczne zwrócenie się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Co się tyczy wykładni przepisów przywołanych w niniejszym sporze:

10. Zgodnie z art. 8 dyrektywy Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego, który powtarza przepisy art. 8 dyrektywy Rady 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych

państw członkowskich: „1. Przy okazji łączenia, podziału lub wymiany udziałów przydział papierów wartościowych, reprezentujących kapitał spółki przejmującej lub nabywającej, na rzecz akcjonariusza spółki przekazującej lub nabywanej w zamian za papiery wartościowe, reprezentujące kapitał tej ostatniej spółki, nie stanowi sam w sobie podstawy do opodatkowania dochodu, zysków lub zysków kapitałowych tego akcjonariusza. / [...] 6. Zastosowanie ust. 1, 2 i 3 nie stanowi przeszkody dla państw członkowskich w opodatkowaniu zysków, powstających z kolejnego przekazania otrzymanych papierów wartościowych w taki sam sposób jak zyski powstające z przekazania papierów wartościowych istniejących przed nabyciem”.

11. Zgodnie z art. 150-0 B ter ust. I code général des impôts w brzmieniu ustalonym przez art. 18 loi du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 (ustawy z dnia 29 grudnia 2012 r. uzupełniającej ustalenie budżetu na rok 2012) mającym zastosowanie do zysków kapitałowych osiągniętych od dnia 14 listopada 2012 r.: „Opodatkowanie zysków kapitałowych, bezpośrednio lub za pośrednictwem, w ramach wniesienia papierów wartościowych, praw wspólników, odnoszących się do nich praw lub papierów wartościowych, określonych w art. 150-0 A do spółki podlegającej opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych lub podatkiem równoważnym, zostaje odroczone, jeśli spełnione są warunki określone w ust. III niniejszego artykułu. [...]”.
12. Z tych przepisów code général des impôts, zgodnie z ich utrwaloną wykładnią dokonaną przez Conseil d’Etat orzekającą w sprawach spornych, wynika, że ich jedynym skutkiem jest umożliwienie – w drodze odstępstwa od zasady, zgodnie z którą zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego w odniesieniu do zysków kapitałowych ma miejsce w roku ich osiągnięcia – stwierdzenia i obliczenia zysków kapitałowych z wymiany w roku ich uzyskania oraz ich opodatkowania w roku, w którym następuje zdarzenie kończące odroczenie opodatkowania, jakim może być w szczególności zbycie papierów wartościowych uzyskanych przy wymianie. Kwota zysków kapitałowych zostaje zatem obliczona przy zastosowaniu zasad dotyczących podstawy opodatkowania obowiązujących w roku ich osiągnięcia. Ponadto, zgodnie z zastrzeżeniem interpretacyjnym przedstawionym przez Conseil constitutionnel [...] zyski kapitałowe objęte odroczeniem opodatkowania z mocy prawa zgodnie z art. 150-0 B ter pozostają opodatkowane zgodnie z zasadami dotyczącymi stawek mającymi zastosowanie w chwili zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w odniesieniu do zysków kapitałowych.
13. Zgodnie z art. 200 A code général des impôts, w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu, wynikającym z art. 34 loi du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016: „2. Zyski netto osiągnięte na warunkach określonych w art. 150-0 A uwzględnia się przy obliczaniu całkowitego dochodu netto określonego w art. 158. /2 ter a) Zyski kapitałowe, o których mowa w art. 150-0 B ter pkt 1 podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym według stawki równej stosunkowi między następującymi dwoma pojęciami: /licznik, stanowiący wynik różnicy między z jednej strony kwotą podatku, która wynikałaby

w roku wniesienia aktywów ze stosowania art. 197 do sumy wszystkich zysków kapitałowych, o których mowa w akapicie pierwszym niniejszej lit. a), oraz dochodów opodatkowanych w tym samym roku zgodnie z warunkami tego art. 197, a z drugiej strony, kwotą podatku należnego w tymże roku i ustaloną na warunkach omawianego art. 197; /mianownik, obejmujący całość zysków kapitałowych, o których mowa w akapicie pierwszym niniejszej lit. a), ustalonych w akapicie drugim niniejszej lit. a)./ Dla ustalenia stawki, o której mowa w akapicie pierwszym niniejszej lit. a), zyski wymienione w tym samym akapicie pierwszym zostają, w razie konieczności, obniżone wyłącznie o kwotę wolną od podatku określoną w art. 150-0 D pkt 1./W drodze odstępstwa, stawkę mającą zastosowanie do zysków kapitałowych osiągniętych z operacji wniesienia aktywów przeprowadzonych w okresie od dnia 14 listopada do dnia 31 grudnia 2012 r. ustala się na podstawie art. 10 ust. IV pkt A loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013 (ustawy nr 2012-1509 z dnia 29 grudnia 2012 r. w sprawie finansów na rok 2013).”.

14. Zgodnie z art. 17 ust. III loi du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, kwoty wolne od podatku w okresie posiadania przewidziane w art. 150-0 D pkt 1 ter i 1 quater code général des impôts, mające zastosowanie do zysków netto osiągniętych na warunkach określonych w art. 150-0 A tego kodeksu i brane pod uwagę w celu określenia całkowitych dochodów netto podlegających progresywnej skali podatku dochodowego zgodnie z art. 200 A ust. 2, mają zastosowanie do zysków osiągniętych od dnia 1 stycznia 2013 r.
15. Zgodnie z art. 10 ust. IV pkt A loi du 29 décembre 2012 de finances pour 2013, zyski kapitałowe, o których mowa w art. 150-0 B ter ust. I wynikające z operacji wniesienia aktywów przeprowadzonych w okresie od dnia 14 listopada do dnia 31 grudnia 2012 r. są opodatkowane według stawki ryczałtowej wynoszącej 24% lub, gdy spełnione są wszystkie warunki przewidziane w art. 200 A ust. 2 bis w brzmieniu wynikającym z tej samej ustawy, według stawki ryczałtowej wynoszącej 19% przewidzianej w tym samym ust. 2 bis.
16. Wykładnia przepisów krajowych i ocena ich zgodności z dyrektywą z dnia 19 października 2009 r. zależą od odpowiedzi na pytania, czy wspomniane wyżej przepisy art. 8 dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie temu, by zyski kapitałowe osiągnięte z tytułu zbycia papierów wartościowych otrzymanych przy wymianie i zyski kapitałowe objęte odroczeniem zostały opodatkowane według zasad dotyczących podstawy opodatkowania i różnych stawek, a w szczególności, czy przepisy te stoją na przeszkodzie temu, aby kwoty wolne od podatku obniżające podstawę w celu uwzględnienia okresu posiadania papierów wartościowych nie miały zastosowania do zysków kapitałowych objętych odroczeniem, biorąc pod uwagę fakt, że ta zasada dotycząca podstawy opodatkowania nie miała zastosowania dniu, w którym te zyski kapitałowe zostały osiągnięte, oraz aby miały zastosowanie do zysków kapitałowych ze zbycia papierów wartościowych otrzymanych przy wymianie, uwzględniając datę wymiany, a nie dzień nabycia papierów wartościowych przekazanych w zamian.

17. Pytania przedstawione w pkt 16 stanowią poważną trudność dotyczącą wykładni prawa Unii Europejskiej, która uzasadnia ich odesłanie do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

[...]

18. [...]

19. [...]

W przedmiocie zarzutu drugiego:

20. AQ nie może skutecznie powoływać się na poparcie żądań, które może w sposób dopuszczalny podnieść zgodnie z definicją w pkt 3, na to, że przepisy ustawy, w brzmieniu powtórzonym w zaskarżonych wytycznych, są sprzeczne z celami art. 8 ust. 2 dyrektywy Rady 90/434/WE z dnia 23 lipca 1990 r., powtórzonymi w art. 8 ust. 1 ww. dyrektywy 2009/133/WE.
21. Z całości powyższych rozważań wynika, że należy skierować do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej pytania wymienione w pkt 16 oraz zawiesić postępowanie w przedmiocie skargi wniesionej przez AQ.

POSTANAWIA:

[...]Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej zostają przedstawione następujące pytania prejudycjalne:

- czy przepisy art. 8 dyrektywy z dnia 19 października 2009 r. należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie temu, by zyski kapitałowe osiągnięte z tytułu zbycia papierów wartościowych otrzymanych przy wymianie i zyski kapitałowe objęte odroczeniem zostały opodatkowane według zasad dotyczących podstawy opodatkowania i różnych stawek?
- czy te same przepisy powinny być w szczególności interpretowane w ten sposób, że sprzeciwiają się one temu, aby kwoty wolne od podatku obniżające podstawę w celu uwzględnienia okresu posiadania papierów wartościowych nie miały zastosowania do zysków kapitałowych objętych odroczeniem, biorąc pod uwagę fakt, że ta zasada dotycząca podstawy opodatkowania nie miała zastosowania dniu, w którym te zyski kapitałowe zostały osiągnięte, oraz aby miały zastosowanie do zysków kapitałowych ze zbycia papierów wartościowych otrzymanych przy wymianie, uwzględniając datę wymiany, a nie dzień nabycia papierów wartościowych przekazanych w zamian?

[...]Postępowanie w przedmiocie skargi AQ zostaje zawieszono do czasu wydania przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej orzeczenia w odniesieniu do wymienionych pytań [...].

[...]

DOKUMENT ROBOCZY