

**Sprawa C-318/22****Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

12 maja 2022 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Fővárosi Törvényszék (sąd dla miasta stołecznego Budapeszt, Węgry)

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

27 kwietnia 2022 r.

**Strona skarżąca:**

GE Infrastructure Hungary Holding Kft.

**Druga strona postępowania:**

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcja ds. odwołań krajowej administracji podatkowej i celnej, Węgry)

**Przedmiot postępowania głównego**

Skarga w postępowaniu sądowo-administracyjnym wniesiona na decyzję Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcji ds. odwołań krajowej administracji podatkowej i celnej, Węgry, zwanej dalej „drugą stroną postępowania”) utrzymującą w mocy decyzję organu podatkowego pierwszej instancji o odmowie obniżenia podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych wnioskowanego przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością GE Infrastructure Hungary Holding Kft. (zwaną dalej „skarżącą”) w odniesieniu do dochodów zaksięgowanych w następstwie przekształcenia spółki.

## **Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym**

Przedmiot: wykładnia przepisów krajowych, które w odniesieniu do sytuacji czysto krajowych ustanawiają przepisy identyczne z przepisami dyrektywy Unii regulującej sytuacje transgraniczne. Zastosowanie art. 8 ust. 2 dyrektywy 2009/133 w przypadku przekształcenia spółki jednoosobowej oraz, w danym wypadku, powiązanie stosowania wspomnianego przepisu ze spełnieniem określonych przesłanek.

Podstawa prawna: art. 267 TFUE.

## **Pytania prejudycjalne**

- a) Czy dyrektywę 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 (zwaną dalej „dyrektywą”) należy interpretować w ten sposób, że przepisy krajowe (lub przepis krajowy) lub wykładnia i stosowanie w praktyce wspomnianych przepisów (lub przepisu), na podstawie których dyrektywa nie dotyczy przekształceń wewnątrzpaństwowych, lecz jedynie przekształceń międzynarodowych i transgranicznych – przy czym przepisy dyrektywy zostały transponowane w drodze a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (ustawy LXXXI z 1996 r. o podatku dochodowym od osób prawnych i podatku od dywidend, zwanej dalej „ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych”) w ten sposób, że chociaż prawo wspólnotowe nie reguluje bezpośrednio wspomnianej kwestii, to ustawodawca krajowy przewidział w § 31 ust. 1 lit. a) wspomnianej ustawy, że jej celem jest zastosowanie aktów prawa Unii, w tym dyrektywy – są zgodne z motywem 2 i art. 1 lit. a) owej dyrektywy?
- b) Czy art. 8 ust. 2 dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że są z nim zgodne przepisy krajowe (lub przepis krajowy) lub wykładnia i stosowanie w praktyce wspomnianych przepisów (lub przepisu), na podstawie których w ramach podziału przez wydzielenie przedsiębiorstw będących rezydentami w tym samym państwie członkowskim wspólnik spółki przekazującej jest zobowiązany do zmniejszenia wartości nominalnej swojego udziału w spółce przekazującej (kapitału subskrybowanego spółki przekazującej) w celu zmniejszenia w swoich księgach rachunkowych wartości swojego udziału (swoich udziałów) w spółce przekazującej, jeżeli organ podatkowy wymaga owego zmniejszenia wartości księgowej jako przesłanki wstępnej uzyskania traktowania pod względem podatkowym

przewidzianego w art. 8 ust. 2 dyrektywy, nawet w sytuacji, w której podział przez wydzielenie oznacza straty wspólnika spółki przekazującej?

- c) Czy art. 8 ust. 2 dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że są z nim zgodne przepisy krajowe (lub przepis krajowy) lub wykładnia i stosowanie w praktyce wspomnianych przepisów (lub przepisu), na podstawie których przewidziane we wspomnianym przepisie traktowanie pod względem podatkowym dla celów podatku dochodowego od osób prawnych nie ma zastosowania do podziału przez wydzielenie, w przypadku gdy dana spółka przekazująca jest jednoosobową spółką handlową, to znaczy w przypadku, w którym w wyniku podziału przez wydzielenie założyciel spółki przekazującej utrzymuje w niezmienionej postaci 100% swoich udziałów we wspomnianej spółce lub w przypadku, w którym kapitał subskrybowany przekazującej spółki handlowej pozostaje zupełnie niezmieniony?

### **Przywołane przepisy prawa Unii**

Dyrektywa 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: motyw 2, art. 1 lit. a), art. 2 lit. c), art. 8 ust. 2 i 5.

### **Przywołane przepisy prawa krajowego**

A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (ustawa LXXXI z 1996 r. o podatku dochodowym od osób prawnych i podatku od dywidend; zwana dalej „ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych”): § 1 ust. 5; § 4 pkt 23/a; § 7 ust. 1 lit. gy) pkt 1; § 8 ust. 1 lit. m) pkt mb); § 31 ust. 1 lit. a).

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (ustawa C z 2000 r. o rachunkowości, zwana dalej „ustawą o rachunkowości”): § 85 ust. 1 lit. d).

### **Zwięzłe przedstawienie okoliczności faktycznych i postępowania głównego**

- 1 Skarżąca posiadała 100% udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością GE Hungary Kft. (zwanej dalej „spółką GE Hungary”), która z kolei posiadała 100% udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością GE Aviation Hungary Kft. (zwanej dalej „spółką GE Aviation”). Te trzy spółki zawarły w 2017 r. umowę o tzw. „podziale przez wydzielenie z połączeniem przez przejęcie”.

- 2 W ramach tego przekształcenia dokonano wydzielenia dwóch oddziałów spółki GE Hungary, które zostały połączone przez przejęcie w spółkę GE Aviation. Wydzielenie wspomnianych oddziałów zostało zaksięgowane w spółce GE Hungary poprzez obniżenie kapitału rezerwowego, bez zmiany kapitału subskrybowanego tej spółki.
- 3 Jednocześnie skarżąca nabyła bezpośrednie udziały wynoszące 99,6% w spółce GE Aviation. W tym celu kapitał subskrybowany tej ostatniej spółki został podwyższony i zaksięgowany w ciężar kapitału rezerwowego. Ponadto zmniejszona została wartość udziałów spółki GE Hungary w spółce GE Aviation, co również zostało zaksięgowane poprzez zmniejszenie kapitału rezerwowego.
- 4 Skarżąca utrzymała 100% swoich udziałów w spółce GE Hungary.
- 5 W następstwie kontroli podatkowej przeprowadzonej w 2019 r. skarżąca złożyła wniosek o obniżenie jej podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych o kwotę 83 331 000 000 HUF ze względu na wspomniany podział przez wydzielenie oddziałów spółki GE Hungary. Organ podatkowy pierwszej instancji oddalił wniosek, wskazując, że wnioskowane obniżenie podstawy opodatkowania nie odpowiada zmniejszeniu udziału, to znaczy, że przekształcenie nie spowodowało żadnej zmiany ani w udziałach skarżącej w spółce GE Hungary, ani w kapitale subskrybowanym tej ostatniej spółki.
- 6 Decyzja ta została utrzymana w mocy przez drugą stronę postępowania jako organ drugiej instancji, która uznała, że w świetle przedstawionych powodów § 7 ust. 1 lit. gy) pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie ma zastosowania. Ponadto wskazała ona, że skarżąca nie może powoływać się na dyrektywę, ponieważ zgodnie z jej art. 1 ust. 1 ma ona zastosowanie jedynie do podziałów, w które zaangażowane są spółki z co najmniej dwóch państw członkowskich. Druga strona postępowania stwierdziła, że biorąc pod uwagę przedstawione powody, nie ma uzasadnienia do obniżenia podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych skarżącej za rok 2017 w oparciu o wskazaną podstawę prawną.
- 7 Skarżąca wniosła do sądu odsyłającego skargę w postępowaniu sądowo-administracyjnym na decyzję drugiej strony postępowania.

### **Główne argumenty stron w postępowaniu głównym**

- 8 *Skarżąca* podnosi, że sporna operacja stanowi podział przez wydzielenie w rozumieniu art. 2 lit. c) dyrektywy. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału dyrektywa musi być stosowana i ma zastosowanie we wszystkich przypadkach, w których w celu rozwiązania czysto krajowych sytuacji prawo krajowe jest zgodne z rozwiązaniami przyjętymi w prawie Unii. W odniesieniu do spornej operacji druga strona postępowania powinna była uwzględnić łączną, opartą na dyrektywie wykładnię ustawy o rachunkowości i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zgodnie z którą takie przekształcenie nie

powoduje powstania po stronie spółki żadnego obowiązku zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych.

- 9 Zdaniem skarżącej przepisy dyrektywy dotyczące braku opodatkowania zostały bowiem transponowane w drodze § 7 ust. 1 lit. gy) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w odniesieniu do przypadku zmniejszenia udziałów w oparciu o pojęcie zawarte w § 85 ust. 1 lit. d) ustawy o rachunkowości. Jednakże ze zdefiniowanego w art. 2 lit. d) dyrektywy pojęcia podziału przez wydzielenie nie wynika, że spółka przekazująca musi obniżyć swój kapitał subskrybowany. Niekoniecznie jest tak również w praktyce i możliwe jest także dokonanie wykładni przepisów krajowych w sposób zgodny z uregulowaniami Unii.
- 10 Skarżąca podnosi, że dyrektywa nie przyznaje państwom członkowskim żadnego zakresu swobody w odniesieniu do transpozycji dyrektywy, w związku z czym nie mogą one uzależniać neutralności podatkowej ustanowionej na rzecz wspólników spółki kontrolowanej od jakichkolwiek innych wymogów. Korzyści przyznanych w dyrektywie można odmówić jedynie w przypadku, gdy głównym celem danej operacji jest oszustwo podatkowe lub unikanie opodatkowania, co nie zostało podniesione przez drugą stronę postępowania, ani nie jest przedmiotem sporu w niniejszej sprawie.
- 11 Skarżąca powołuje się także na podstawową zasadę pierwszeństwa rzeczywistej sytuacji gospodarczej: okoliczność, że druga strona postępowania wymaga obniżenia kapitału subskrybowanego w celu uzyskania korzyści przewidzianych w dyrektywie, stanowi wymóg formalny, który w żaden sposób nie wynika z dyrektywy i którego nie można również wywieść z ustawy o rachunkowości, ani z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Wartość udziałów w spółce nie zależy bowiem wyłącznie od kapitału subskrybowanego, lecz mają na nią wpływ inne elementy kapitału.
- 12 *Druga strona postępowania* podnosi, że zastosowanie dyrektywy jest obowiązkowe jedynie w przypadku, w którym operacja jest dokonywana między spółkami mającymi siedzibę w co najmniej dwóch państwach członkowskich, natomiast w niniejszej sprawie operacja została przeprowadzona między spółkami handlowymi działającymi w jednym państwie członkowskim.
- 13 Ponadto druga strona postępowania uważa, że obniżenie podstawy opodatkowania byłoby możliwe tylko wtedy, gdyby kapitał subskrybowany spółki GE Hungary został zmniejszony, to znaczy, gdyby operacja nie została zaksięgowana jedynie w ciężar kapitału rezerwowego. Uważa ona, że przytoczone przez skarżącą orzecznictwo Trybunału nie znajduje zastosowania, ponieważ okoliczności faktyczne tamtej sprawy różnią się od okoliczności faktycznych niniejszej sprawy. Ponadto ze wspomnianego orzecznictwa nie wynika, że § 7 ust. 1 lit. gy) pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jest sprzeczny z dyrektywą.

**Zwięzłe przedstawienie uzasadnienia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym**

- 14 Sąd odsyłający musi rozstrzygnąć kwestię, czy w przypadku przekształcenia (podziału przez wydzielenie) objętego zakresem art. 2 lit. c) dyrektywy wykładnia § 7 ust. 1 lit. gy) pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – zgodnie z którą przesłanka obniżenia podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, polegająca na „zmniejszeniu udziałów”, jest spełniona tylko wtedy, gdy kapitał subskrybowany zostanie zmieniony, przy czym zmiana kapitału rezerwowego nie jest wystarczająca – jest zgodna z art. 8 ust. 5 i 2 dyrektywy.
- 15 Dyrektywa została transponowana do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przez § 31 ust. 1 lit. a) wspomnianej ustawy. Zdaniem sądu odsyłającego uregulowanie krajowe wprowadza przepisy identyczne z przepisami dyrektywy w odniesieniu zarówno do przekształceń transgranicznych, jak i do przekształceń czysto krajowych. Zasady równego traktowania i neutralności podatkowej wymagają, aby te przepisy krajowe były interpretowane zgodnie z dyrektywą. W tym względzie sąd odsyłający powołuje się na wyroki: Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369); Andersen og Jensen (C-43/00, EU:C:2002:15); oraz Dzodzi (C-297/88, EU:C:1990:360).
- 16 Sąd odsyłający uważa, że art. 2 lit. c) dyrektywy nie stanowi w tym względzie ani *acte clair*, ani *acte éclairé*.