



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 6 września 2012 r. \*

Swoboda przedsiębiorczości — Artykuł 49 TFUE — Przepisy podatkowe — Podatek majątkowy — Warunki przyznania korzystania z obniżenia podatku majątkowego — Utrata statusu podatnika podatku majątkowego w wyniku przeniesienia siedziby do innego państwa członkowskiego — Ograniczenia — Uzasadnienie — Nadrzędne względy interesu ogólnego

W sprawie C-380/11

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez tribunal administratif (Luksemburg) postanowieniem z dnia 13 lipca 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 18 lipca 2011 r., w postępowaniu:

**DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. SapA**

przeciwko

**Administration des contributions en matière d'impôts,**

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: J.C. Bonichot, prezes izby, A. Prechal, K. Schiemann, L. Bay Larsen i C. Toader (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: R. Šereš, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 28 marca 2012 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. SapA przez J.P. Winandy'ego, adwokata,
- w imieniu rządu luksemburskiego przez C. Schiltza, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez M. Adamsa, adwokata,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez C. Soulay oraz W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

\* Język postępowania: francuski.

## Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 49 TFUE.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. SapA (zwaną dalej „DIVI”), spółką prawa włoskiego, której siedziba statutowa znajduje się we Włoszech, a luksemburskim organem administracji podatkowej w przedmiocie cofnięcia – z powodu przeniesienia siedziby DA. DV. Family Holding Sàrl (zwanej dalej „DADV”) do państwa członkowskiego innego niż Wielkie Księstwo Luksemburga – obniżenia podatku majątkowego, z którego korzystała ostatnia z wymienionych spółek.

### Prawo luksemburskie

- 3 Loi du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune (ustawa z dnia 16 października 1934 r. o podatku majątkowym), zmieniona przez loi du 21 décembre 2001 portant réforme de certaines dispositions en matière d'impôts directs et indirects (ustawę z dnia 21 grudnia 2001 r. w sprawie zmiany niektórych przepisów w dziedzinie podatków bezpośrednich i pośrednich, *Mémorial A 2001*, 157, s. 3312) (zwana dalej „LIF”), regulowała podatek majątkowy.
- 4 Z ustawy tej wynika, że podmioty o charakterze zbiorowym podlegają temu podatkowi bezpośrednio.
- 5 Paragraf 8a rzeczony ustawy daje możliwość skorzystania z obniżenia podatku majątkowego i reguluje warunki jego przyznania dla podatników przewidzianych w § 1 akapit pierwszy pkt 2 LIF, wśród których znajdują się podmioty o charakterze zbiorowym.
- 6 Paragraf 8a LIF ma następującą treść:

„1. Podatnicy wymienieni w § 1 akapit pierwszy pkt 2, którzy zobowiązują się utworzyć poprzez przeznaczenie zysku za dany rok podatkowy rezerwę w bilansie, która powinna być utrzymana przez pięć kolejnych lat podatkowych, korzystają, na wniosek złożony łącznie z deklaracją podatku dochodowego, z obniżenia podatku majątkowego należnego za ten sam rok podatkowy. To obniżenie jest równe jednej piątej utworzonej rezerwy, nie może jednak przekraczać podatku dochodowego od osób prawnych powiększonego o wpłatę na fundusz zatrudnienia, należnego przed ewentualnymi zaliczeniami w tym samym roku podatkowym. Rezerwa powinna być utworzona przy przeznaczeniu zysku za rok obrachunkowy, lecz najpóźniej przy zamknięciu roku obrachunkowego następującego po tym, w którym powstało prawo do obniżenia.

[...]

3. W razie wykorzystania rezerwy przed upływem okresu pięciu lat na cele inne niż kapitalizacja podatnik zapłaci za dany rok podatkowy podatek majątkowy w kwocie powiększonej o jedną piątą wykorzystanej rezerwy.

[...]

W razie połączenia lub przejęcia spółka przejmująca lub którakolwiek ze spółek grupy może przejąć rezerwę figurującą w bilansie spółki, która przestała istnieć, w celu spełnienia warunku utrzymania rezerwy przez okres pięciu lat”.

7 Przepisy luksemburskie przewidują możliwość przeniesienia przez spółkę będącą rezydentem siedziby do innego państwa, a także konsekwencje podatkowe takiego transferu w art. 172 loi concernant l'impôt sur le revenu (ustawy o podatku dochodowym, *Mémorial* A 1967, 79, s. 1228, zwanej dalej „LIR”), z późniejszymi zmianami, który odsyła do art. 169 tej ustawy.

8 Artykuł 172 LIR stanowi:

„1. Jeżeli podmiot o charakterze zbiorowym przenosi swoją siedzibę statutową i centralny zarząd za granicę i zaprzestaje tym samym być podatnikiem będącym rezydentem, stosuje się przepisy art. 169. Jako wynik netto likwidacji należy przyjąć szacowaną wartość realizacji wszystkich aktywów i zobowiązań w bilansie w chwili przeniesienia.

[...]”.

9 Artykuł 169 LIR stanowi:

„1. Podmioty o charakterze zbiorowym, które zostały rozwiązane, opodatkowywane są od zysku netto osiągniętego przy ich likwidacji.

[...]

5. Zainwestowane aktywa netto w chwili rozwiązania, są to aktywa w chwili zamknięcia roku podatkowego poprzedzającego to rozwiązanie, takie, jakie zostały dopuszczone przy obliczaniu podatku dochodowego od osób prawnych. Jeżeli opodatkowanie nie nastąpiło na tej podstawie, jest ona ustalana z urzędu w drodze opodatkowania. Zainwestowane aktywa netto pomniejsza się do wysokości zysku osiągniętego za rok poprzedzający, który został wypłacony po zamknięciu roku podatkowego.

[...]”.

### **Okoliczności faktyczne postępowania przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne**

10 DADV jest spółką utworzoną na podstawie prawa luksemburskiego. Do dnia 12 października 2006 r. miała swoją siedzibę w Luksemburgu. W tym dniu przeniosła swoją siedzibę do Włoch.

11 Za rok 2004 DADV skorzystała z obniżenia podatku majątkowego w wysokości 50 965 EUR, co odpowiadało podatkowi majątkowemu należnemu od tej spółki według podstawy opodatkowania 10 193 000 EUR. Kwota rezerwy niepodlegającej wypłacie stanowiła na podstawie § 8a akapit pierwszy LIF przeznaczenie zysku za rok podatkowy 2004, wynosiła 254 825 EUR.

12 Z deklaracji podatkowej sporządzonej przez DADV za 2005 r. wynika, że jako podstawę opodatkowania wskazała ona kwotę 9 364 604 EUR, co skutkowało opodatkowaniem podatkiem majątkowym w kwocie 46 820 EUR, w stosunku do której spółka ta wystąpiła o zwolnienie na tej podstawie, iż stanowiła ona rezerwę niepodlegającą wypłacie w kwocie 234 100 EUR.

13 Za rok 2006 spółka DADV zadeklarowała podstawę opodatkowania w wysokości 249 987 EUR, skutkującą podatkiem majątkowym w wysokości 1 245 EUR.

14 W miesiącu grudniu 2006 r. DIVI przejęła w drodze połączenia spółkę DADV.

15 DIVI, jako następcą DADV, za okres, w którym ta druga spółka podlegała opodatkowaniu w Luksemburgu, wniosła na podstawie § 8a LIF o obniżenie podatku majątkowego należnego od DADV za lata 2005 i 2006.

- 16 Organ podatkowy odmówił uwzględnienia tych wniosków na tej podstawie, że warunki przewidziane § 8a LIF nie zostały spełnione.
- 17 W ten sposób w dniu 15 lipca 2009 r. urząd podatkowy wydał w stosunku do DADV decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego za każde z odnośnych z lat. W pierwszej decyzji, dotyczącej 2005 r., organ podatkowy uznał, że podstawa opodatkowania tej spółki wynosiła w dniu 1 stycznia 2005 r. 9 364 000 EUR, i w związku z tym ustalił wysokość należnego podatku majątkowego na kwotę 46 820 EUR.
- 18 W drugiej decyzji, dotyczącej 2006 r., organ ten ustalił podstawę opodatkowania na dzień 1 stycznia 2006 r. w kwocie 9 131 000 EUR i kwotę należnego podatku majątkowego w wysokości 45 655 EUR.
- 19 Ponadto w tej ostatniej decyzji urząd podatkowy uznał, że DADV dokonała przedwczesnej wypłaty rezerwy utworzonej na podstawie § 8a LIF poprzez przeznaczenie zysku za rok 2004 r. W związku z tym urząd ten zażądał od DADV zapłaty kwoty 50 965 EUR, stanowiącej obniżenie podatku majątkowego, z którego spółka ta skorzystała w 2004 r.
- 20 W odwołaniu wniesionym w dniu 9 października 2009 r. DIVI wniosła o zmianę lub uchylenie tych dwóch decyzji podatkowych, podnosząc, że powinna była skorzystać z obniżenia podatku na podstawie § 8a LIF, ponieważ ustanowiła ona niepodlegającą wypłacie rezerwę taką jak przewidziana przez ten przepis.
- 21 Ponieważ organ podatkowy nie odpowiedział na to odwołanie, DIVI w dniu 15 października 2009 r. wniosła skargę do sądu administracyjnego, wnosząc o zmianę lub uchylenie rzeczonych decyzji podatkowych.
- 22 Przed sądem tym DIVI podniosła, że urząd podatkowy błędnie zastosował § 8a LIF. Stwierdziła, że DADV utworzyła w bilansie rezerwę specjalną dla celów podatku majątkowego, stanowiącą pięciokrotność kwoty należnej za lata 2004, 2005 i 2006. W wyniku przeniesienia siedziby do Włoch DADV utrzymała tę rezerwę w bilansie. Po połączeniu rezerwa nadal została utrzymana w ramach połączenia rezerwy i znajdowała się na rachunku spółki przejmującej w dniu 31 grudnia 2008 r.
- 23 W tym zakresie organ podatkowy przed sądem odsyłającym stwierdził, że wnioskowanego obniżenia podatku odmówiono nie z powodu przedwczesnej wypłaty rezerwy w rozumieniu § 8a akapit trzeci LIF, lecz dlatego, że podatnik, który wniósł na podstawie § 8a LIF o obniżenie podatku majątkowego, powinien w chwili utworzenia tej rezerwy mieć siedzibę w Luksemburgu i nadal posiadać tam siedzibę w czasie utrzymywania tej rezerwy, odpowiadającym pięciu kolejnym latom opodatkowania. Tymczasem w niniejszej sprawie DADV nie została opodatkowana podatkiem majątkowym przez cały pięcioletni okres utrzymywania rezerwy, taki jak opisany w § 8a akapit pierwszy LIF.
- 24 Według sądu odsyłającego sporne decyzje podatkowe zostały wydane z powodu nieprzestrzegania wymogów opodatkowania luksemburskim podatkiem majątkowym w trakcie całego okresu przewidzianego w § 8a LIF.
- 25 Niemniej jednak DIVI twierdzi, że wykładnia § 8a LIF przyjęta przez urząd podatkowy jest sprzeczna z prawem Unii oraz jednocześnie ze swobodą przedsiębiorczości.
- 26 Sąd odsyłający podnosi, że § 8a LIF, a w szczególności warunek uzależniający korzystanie z obniżenia podatku majątkowego od utrzymywania rezerwy ujętej w bilansie w trakcie kolejnych pięciu lat podatkowych, oznacza oczywiście, że spółka, która domaga się korzystania z tego obniżenia, nadal podlega podatkowi majątkowemu w trakcie tego okresu. W ten sposób przepis ów czyni mniej atrakcyjnym tworzenie spółek będących rezydentami innego państwa członkowskiego niż Wielkie Księstwo Luksemburga.

- 27 W tych okolicznościach tribunal administratif postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy wykładni art. 49 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej należy dokonywać w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie istnieniu przepisu takiego jak zawarty w § 8a LIF, który w akapicie pierwszym uzależnia przyznanie obniżenia podatku majątkowego od spełnienia warunku pozostawania podatnikiem luksemburskiego podatku majątkowego przez pięć kolejnych lat podatkowych?”.

### **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

#### *W przedmiocie stosowania przepisów traktatu dotyczących swobody przedsiębiorczości*

- 28 W sprawie przed sądem krajowym wiadomo, że DADV, która jest spółką utworzoną w Luksemburgu, następnie przeniosła swoją siedzibę z Luksemburga do Włoch. Sąd odsyłający twierdzi, że z powodu tego przeniesienia DADV zaprzestała spełniania wymogu bycia podatnikiem luksemburskiego podatku majątkowego w trakcie całego okresu przewidzianego w § 8a LIF, z którego to powodu zostały jej doręczone sporne w postępowaniu przed sądem krajowym decyzje podatkowe.
- 29 W tych okolicznościach należy zauważyć, że przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym ograniczają się do powiązania – dla spółek utworzonych zgodnie z prawem krajowym – skutków podatkowych sytuacji, w której spółki te znajdują się po zaprzestaniu bycia podatnikiem luksemburskiego podatku majątkowego, w szczególności w wyniku przeniesienia ich siedziby do innego państwa członkowskiego (zob. podobnie wyrok z dnia 29 listopada 2011 r. w sprawie C-371/10 National Grid Indus, Zb.Orz. s. I-12273, pkt 31).
- 30 Z powyższego wynika, że DADV, która – jako spółka utworzona zgodnie z przepisami państwa członkowskiego i posiadająca zarówno statutową siedzibę, jak i zarząd główny na terytorium Unii Europejskiej – zgodnie z art. 54 TFUE korzysta z postanowień traktatu dotyczących swobody przedsiębiorczości, może powoływać się na prawa wywodzone z art. 49 TFUE, w szczególności w celu podważenia zgodności z prawem pozbawienia jej, z powodu przeniesienia siedziby do innego państwa członkowskiego, korzyści podatkowej, której mogłaby się domagać na podstawie czasu posiadania przez nią siedziby w Luksemburgu i podlegania w związku z tym podatkowi majątkowemu w rzeczonym państwie członkowskim.
- 31 Z powyższego wynika, że przepisy traktatu FUE dotyczące swobody przedsiębiorczości mają zastosowanie do sytuacji takiej jak w postępowaniu przed sądem krajowym.

#### *W przedmiocie istnienia ograniczenia swobody przedsiębiorczości*

- 32 Artykuł 49 TFUE wymaga usunięcia ograniczeń swobody przedsiębiorczości. Nawet jeśli, zgodnie z ich treścią, postanowienia traktatu odnoszące się do swobody przedsiębiorczości mają na celu zapewnienie korzystania z traktowania krajowego w przyjmującym państwie członkowskim, to jednak sprzeciwiają się one temu, aby państwo członkowskie pochodzenia utrudniało wykonywanie działalności w innym państwie członkowskim przez swego obywatela albo spółkę utworzoną zgodnie z jego ustawodawstwem (ww. wyrok w sprawie National Grid Indus, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 33 Z utrwalonego orzecznictwa wynika także, że za ograniczenia swobody przedsiębiorczości należy również uznać wszelkie przepisy, które zakazują korzystania z tej swobody, ograniczają je lub zmniejszają jego atrakcyjność (zob. wyroki: z dnia 5 października 2004 r. w sprawie C-442/02 CaixaBank France, Zb.Orz. s. I-8961, pkt 11; z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawie C-298/05 Columbus



Container Services, Zb.Orz. s. I-10451, pkt 34; z dnia 23 października 2008 r. w sprawie C-157/07 Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, Zb.Orz. s. I-8061, pkt 30; z dnia 15 kwietnia 2010 r. w sprawie C-96/08 CIBA, Zb.Orz. s. I-2911, pkt 19).

- 34 W sprawie przed sądem krajowym należy stwierdzić, że spółka prawa luksemburskiego, która przenosi siedzibę poza terytorium luksemburskie w trakcie pięciu kolejnych lat podatkowych następujących po roku podatkowym, w trakcie którego przyznano jej obniżenie podatku majątkowego takie jak w postępowaniu przed sądem krajowym, jest traktowana w mniej korzystny sposób w porównaniu do podobnej spółki, która utrzymuje swą siedzibę w Luksemburgu.
- 35 W rzeczywistości bowiem, na podstawie przepisów prawa krajowego będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, przeniesienie do innego państwa członkowskiego niż Wielkie Księstwo Luksemburga siedziby spółki prawa luksemburskiego w trakcie rzeczonoego okresu powoduje natychmiastowe cofnięcie korzystania z obniżenia podatku, podczas gdy wycofanie to nie ma miejsca, jeżeli spółka ta utrzymuje swoją siedzibę w obrębie terytorium luksemburskiego. Korzystanie z obniżenia podatku majątkowego przyznane spółce utrzymującej siedzibę w obrębie danego państwa członkowskiego zostaje cofnięte tylko wtedy, gdy rezerwa przewidziana w § 8a akapit trzeci LIF zostaje wykorzystana przed wygaśnięciem pięcioletniego okresu do innych celów niż włączenie do kapitału spółki.
- 36 Owo odmienne traktowanie dotyczące spornego w postępowaniu przed sądem krajowym systemu korzystania z obniżenia podatku majątkowego, które może mieć negatywne skutki dla majątku spółek zamierzających przenieść ich siedzibę poza Luksemburg, jest w stanie zniechęcić spółki prawa luksemburskiego do przenoszenia ich siedziby do innego państwa członkowskiego w trakcie pięcioletniego okresu następującego po roku podatkowym, w którym przyznane zostało obniżenie podatku majątkowego (zob. podobnie wyroki: z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, Rec. s. I-2409, pkt 46; z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-470/04 N, Zb.Orz. s. I-7409, pkt 35; z dnia 6 września 2012 r. w sprawie C-38/10 Komisja przeciwko Portugalii, pkt 28).
- 37 Przeciwnie do tego, co twierdzi rząd luksemburski, stwierdzonego w ten sposób odmiennego traktowania nie można tłumaczyć obiektywną różnicą w sytuacji. W rzeczywistości bowiem, w świetle uregulowań państwa członkowskiego dotyczącego przyznania obniżenia podatku od majątku, który powstał na terytorium tego państwa, sytuacja spółki utworzonej zgodnie z przepisami rzeczonoego państwa członkowskiego, która to spółka przenosi swoją siedzibę do innego państwa członkowskiego, jest podobna do sytuacji spółki również utworzonej zgodnie z przepisami pierwszego państwa członkowskiego i utrzymującej swoją siedzibę w tym państwie członkowskim, jeżeli chodzi o obniżenie podatku od majątku, który powstał w pierwszym państwie członkowskim przed przeniesieniem siedziby (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie National Grid Indus, pkt 38; w sprawie Komisja przeciwko Portugalii, pkt 29).
- 38 Rząd luksemburski początkowo podnosił, że utrata możliwości korzystania z § 8a LIF, a w szczególności utrata z mocą wsteczną obniżenia podatku majątkowego przez DIVI, jest konsekwencją nie tyle przeniesienia siedziby przez DADV poza terytorium luksemburskie, co braku przestrzegania dwóch warunków przewidzianych w akapitach pierwszym i trzecim § 8a LIF, które wymagają, aby rezerwa była utrzymywana w bilansie spółki w okresie pięciu lat następujących po jej utworzeniu i aby nie była ona wykorzystywana do innych celów.
- 39 Nie można przychylić się do takiej argumentacji. Utrata korzystania z obniżenia podatku majątku będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie jest konsekwencją wykorzystania rezerwy przed wygaśnięciem pięcioletniego terminu na cele inne niż przewidziane w § 8a LIF akapit trzeci. W rzeczywistości bowiem z akt przekazanych Trybunałowi wynika, że DADV, a następnie DIVI utrzymały w swoim bilansie rezerwę przewidzianą w § 8a LIF akapit pierwszy. Z powyższego wynika, co przyznał później rząd luksemburski, że utrata korzyści przewidzianej w § 8a LIF jest skutkiem okoliczności, iż DADV przestała podlegać luksemburskiemu podatkowi majątkowemu w pięcioletnim

okresie następującym po utworzeniu rezerwy przewidzianej w § 8a LIF akapit pierwszy. Jeżeli DADV utrzymałaby swoją siedzibę w obrębie terytorium luksemburskiego, nadal korzystałaby z korzyści podatkowej.

- 40 Wynika z tego, że odmienne traktowanie, któremu w ramach przepisów krajowych będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym podlegają spółki prawa luksemburskiego przenoszące siedzibę do innego państwa członkowskiego w stosunku do spółek prawa luksemburskiego utrzymujących siedzibę wewnątrz terytorium luksemburskiego, stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości, co do zasady zakazane przez postanowienia traktatu FUE.

*W przedmiocie uzasadnienia ograniczenia swobody przedsiębiorczości*

- 41 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że ograniczenie swobody przedsiębiorczości może być dopuszczalne jedynie wtedy, gdy jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego. Powinno ono ponadto w takiej sytuacji być odpowiednie dla zagwarantowania realizacji danego celu i nie wykroczać poza to, co jest niezbędne dla jego osiągnięcia (zob. ww. wyrok w sprawie National Grid Indus, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 42 Zdaniem rządu luksemburskiego ograniczenie swobody przedsiębiorczości jest uzasadnione celem polegającym na zapewnieniu zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi, zgodnie z zasadą terytorialności.
- 43 W tym zakresie należy przypomnieć, że zachowanie rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi jest uzasadnionym celem uznawanym przez Trybunał (ww. wyrok w sprawie National Grid Indus, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 44 W okolicznościach takich jak w sprawie przed sądem krajowym stwierdzone ograniczenie swobody przedsiębiorczości nie może jednakże zostać uzasadnione przez wymóg zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwa członkowskie.
- 45 W tym zakresie wystarczy podnieść, podobnie jak to czyni Komisja Europejska, że okoliczność cofnięcia spółce obniżenia podatku majątkowego, z którego ona korzystała, oraz okoliczność wymagania natychmiastowej zapłaty w chwili przenoszenia siedziby tej spółki do innego państwa członkowskiego niż Wielkie Księstwo Luksemburga, nie gwarantują kompetencji podatkowej tego ostatniego państwa członkowskiego ani też zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych pomiędzy danymi państwami członkowskimi. W rzeczywistości bowiem sam charakter mechanizmu wycofania korzyści oznacza, że państwo członkowskie uprzednio zgodziło się na przyznanie tej korzyści, a w konsekwencji na obniżenie podatku majątkowego podatników będących rezydentami, jeżeli zostały spełnione warunki przewidziane w § 8a LIF.
- 46 Ograniczenia spornego w postępowaniu przed sądem krajowym nie można także uzasadnić koniecznością zagwarantowania spójności krajowego systemu podatkowego, zaliczoną przez Trybunał do nadrzędnych względów interesu ogólnego (zob. podobnie wyroki z dnia 28 stycznia 1992 r.: w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. s. I-249, pkt 28; w sprawie C-300/90 Komisja przeciwko Belgii, Rec. s. I-305, pkt 21).
- 47 W rzeczywistości bowiem, aby argumentacja oparta na takim uzasadnieniu mogłaby być skuteczna, konieczne jest wykazanie istnienia bezpośredniego związku pomiędzy daną ulgą podatkową a wyrównaniem tej ulgi przez określone obciążenie podatkowe (zob. w szczególności wyrok z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-347/04 Rewe Zentralfinanz, Zb.Orz. s. I-2647, pkt 62 i przytoczone tam orzecznictwo). Brak jest takiego związku na przykład w sytuacji odmiennych podatków lub odmiennego

traktowania różnych podatników (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 września 2003 r. w sprawie C-168/01 Bosal, Rec. s. I-9409, pkt 30; z dnia 1 grudnia 2011 r. w sprawie C-253/09 Komisja przeciwko Węgrom, Rec. s. I-12391, pkt 77).

- 48 Tymczasem z oceny uregulowania krajowego spornego przed sądem krajowym wynika, iż brak jest bezpośredniego związku pomiędzy z jednej strony przyznaniem obniżenia podatku majątkowego spółce, która spełnia warunki przewidziane w § 8a LIF, a z drugiej strony celami zamierzonymi przez to uregulowanie, w szczególności kompensowaniem rzeczonej korzyści podatkowej przez dodatkowe wpływy z tytułu podatku dochodowego od podmiotów zbiorowych i przez podatek handlowy od zysków z działalności w trakcie lat utrzymywania rezerwy przewidzianej w § 8a akapit pierwszy LIF.
- 49 Z powyższego wynika, co podkreśla Komisja, że daleki i przypadkowy charakter takich późniejszych podatków nie może uzasadniać przeszkody w swobodzie przedsiębiorczości, jaką ustanawia rzeczony § 8a LIF.
- 50 Jeżeli chodzi o główny cel zamierzony przez system podatkowy przewidziany w § 8a LIF, jaki został sformułowany w pracach nad jej przyjęciem, wystarczy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pozyskiwanie wpływów podatkowych nie może być postrzegane jako nadrzędny względ interesu ogólnego, na który można się powoływać w celu uzasadnienia przepisu zasadniczo niezgodnego z jedną ze swobód podstawowych (zob. wyroki: z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, Rec. s. I-4695, pkt 28; a także z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98 Metallgesellschaft i in., Rec. s. I-1727, pkt 59).
- 51 Z powyższej oceny wynika, że przepis krajowy taki jak będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie może zostać uznany za uzasadniony nadrzędnymi względami interesu ogólnego.
- 52 W związku z tym na przedstawione pytanie należy odpowiedzieć, że art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż w świetle okoliczności sprawy w postępowaniu przed sądem krajowym sprzeciwia się on przepisowi państwa członkowskiego, na podstawie którego obniżenie podatku majątkowego jest uzależnione od warunku pozostania podatnikiem tego podatku w trakcie pięciu kolejnych lat podatkowych.

### **W przedmiocie kosztów**

- 53 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

**Artykuł 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że w świetle okoliczności sprawy w postępowaniu przed sądem krajowym sprzeciwia się on przepisowi państwa członkowskiego, na podstawie którego obniżenie podatku majątkowego jest uzależnione od warunku pozostania podatnikiem tego podatku w trakcie pięciu kolejnych lat podatkowych.**

Podpisy